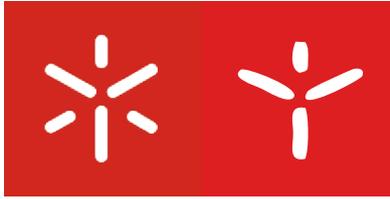


Universidade do Minho
Escola de Direito

Helena Isabel Azevedo Martins

**Acordos Prévios sobre Preços de
Transferência: Uma forma dissimulada de
atribuição de Auxílios de Estado?**



Universidade do Minho

Escola de Direito

Helena Isabel Azevedo Martins

**Acordos Prévios sobre Preços de
Transferência: Uma forma dissimulada de
atribuição de Auxílios de Estado?**

Tese de Mestrado

Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

Trabalho efetuado sob a orientação do

Professor Doutor João Sérgio Ribeiro

DECLARAÇÃO

Nome: Helena Isabel Azevedo Martins

Endereço Eletrónico: helenamartins95@gmail.com

Título da Dissertação: Acordos Prévios sobre Preços de Transferência: Uma forma dissimulada de atribuição de Auxílios de Estado?

Orientador: Professor Doutor João Sérgio Ribeiro

Ano de Conclusão: 2018

Designação do Mestrado: Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA DISSERTAÇÃO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Universidade do Minho, ____ / ____ / _____

(Helena Isabel Azevedo Martins)

AGRADECIMENTOS

O meu especial agradecimento ao Professor Doutor João Sérgio Ribeiro pelos conhecimentos transmitidos, pelas observações e críticas construtivas feitas ao longo da presente Dissertação;

À minha Família,

E aos meus Amigos,

Por todo o apoio e compreensão.

RESUMO

As intervenções dos Estados na economia apenas adquiriram uma certa relevância no panorama internacional, com as investigações desenvolvidas pela Comissão Europeia, contudo, a concessão de Auxílios de Estado a empresas ou sectores de produção considerados fundamentais para o desenvolvimento e manutenção da economia, sempre foram uma prática recorrente dos Estados. Uma das formas mais comuns de intervenção dos Estados, com o objetivo de atrair investimento ocorre através da concessão de incentivos ou benefícios fiscais às empresas. Desta forma, será que a celebração de Acordos Prévios sobre Preços Transferência entre a Administração Tributária e o contribuinte pode configurar um Auxílio de Estado, incompatível com o Mercado Interno?

Para respondermos a esta questão começou-se por determinar, de forma sucinta, os conceitos considerados essenciais para a compreensão do tema. Seguidamente procedeu-se a um pequeno enquadramento do Mercado Interno e das Liberdades Económicas Fundamentais, visto que, o Mercado Interno é responsável pela forma como o comércio e as empresas são atualmente percecionadas e por estar na base do desenvolvimento do Direito Comunitário da Concorrência.

Abordou-se, ainda, o Direito da Concorrência no âmbito do Direito Comunitário, que incide sobre os comportamentos dos Estados e procedeu-se a uma análise da temática da Concorrência Fiscal, uma vez que, a concorrência não se verifica apenas no plano económico, a mesma está presente entre Estados. Em seguida, foi realizada uma análise ao regime dos Auxílios de Estado, desenvolvendo para o efeito o conceito de auxílio e, os elementos que o integram à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça, da doutrina e das disposições da Comissão Europeia.

Finalmente, de forma a responder à questão supra identificada foi essencial proceder à delimitação da matéria dos Preços de Transferência, dos princípios estruturantes, dos métodos de determinação dos preços de transferência e dos Acordos Prévios sobre Preços de Transferência.

Palavras-chave: Mercado Interno; Auxílios de Estado; Concorrência; Concorrência Fiscal; Preços de Transferência; Acordos Prévios sobre Preços de Transferência.

ABSTRACT

The interventions of National States on the economy only gained a certain relevance on the international panorama since there were investigations conducted by the European Commission. Nevertheless, the granting of State Aid to companies or production sectors considered fundamental for the development and maintenance of the economy were always a recurrent practice between National States. Granting incentives or tax benefits to companies is one of the most common ways used by National States to attract investment. Bearing this in mind, can the celebration of advance pricing agreements between the Tax Administration and the tax payer result in State Aid, incompatible with the Internal Market?

In order to answer this question, we started by determining, in a succinct manner, the concepts we consider essential for the comprehension of this subject. Afterward, we provided a brief overview over the Internal Market and the fundamental economical freedoms, for we consider the Internal Market to be responsible for the way commerce and companies are nowadays perceived and because it constitutes the basis of the development of the European Community Competition Law.

Enterprise competition is not only present domestically, in economical terms, but also in a global scale, between national states. Taking this into account, we also addressed the competition law in the field of European Law, which regulates states' operations, and presented an analysis of the matter of Tax Competition. Later on, a study on State Aid was conducted, to this end dwelling on the concrete concept of aid and its composing elements, in the light of the national case law, the doctrine and the dispositions of the European Commission.

Finally, as a means to answer the main question of this dissertation, it was essential to elaborate on the matter of Transfer Pricing, its core principles and, last but not least, the methods used to determine the transfer prices and the advance pricing agreements.

Keywords: Internal Market, State Aid, Competition; Tax Competition; Transfer Pricing; Advance Pricing Agreement.

ÍNDICE

RESUMO.....	V
ABSTRACT	VII
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	XV
INTRODUÇÃO	1
Capítulo I – Delimitação de Conceitos.....	9
I. Auxílios de Estado.....	9
II. Preços de Transferência.....	13
III. Acordos Prévios sobre Preços de Transferência	17
Capítulo II – A Concorrência no âmbito Direito Comunitário e a Concorrência Fiscal Institucional	21
I. O Mercado Interno e as Liberdades Económicas Fundamentais	22
II. Concorrência no âmbito do Mercado Interno	27
III. Determinação do conceito de Mercado.....	29
IV. A determinação do conceito de Mercado Relevante no âmbito do Direito da Concorrência e a sua relevância no regime dos Auxílios de Estado	32
V. A determinação do conceito de Empresa no âmbito do direito Comunitário da Concorrência	35
VI. A aplicação do Direito da Concorrência às Instituições Comunitárias.....	37
VII. Definição de Concorrência no âmbito do Direito Comunitário	38

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA
DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

VIII.	A defesa da Concorrência nos Estados-Membros.....	41
IX.	O Direito da Concorrência presente no TFUE e a sua efetiva aplicação.....	43
X.	Enquadramento da Concorrência Institucional.....	46
XI.	Concorrência Fiscal Internacional.....	48
XII.	Medidas de combate à concorrência fiscal prejudicial.....	55
	i. Código da Conduta	57
	ii. Reforço das medidas contra a Evasão e a Fraude fiscal e das medidas de combate à Elisão Fiscal.....	61
	iii. A regulação da Concorrência Fiscal no âmbito da OCDE sobre a Concorrência Fiscal Prejudicial: O Relatório da OCDE sobre a Concorrência Fiscal Prejudicial ..	64
	iv. O Relatório da OCDE sobre Práticas Fiscais Prejudiciais.....	66
	Capítulo III – O Regime dos Auxílios de Estado no âmbito do Direito da Concorrência Europeu: uma ameaça ao equilíbrio do Mercado Interno e à Concorrência	69
	I. Enquadramento da temática dos Auxílios de Estado	69
	II. A evolução do conceito de Auxílio de Estado do TCECA ao TFUE.....	73
	III. Auxílios Tributários uma forma de concessão de Auxílios de Estado	80
	IV. Elementos caracterizadores do conceito de Auxílio de Estado	82
	i. Concessão de uma vantagem	83
	ii. Auxílios concedidos pelo Estado ou provenientes de recursos estatais	84
	iii. Caráter Seletivo da medida.....	88

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA
DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

a. Seletividade Material	93
b. Seletividade Regional	94
iv. Medidas que afetem a concorrência e as trocas comerciais entre Estados-Membros	95
V. Princípios estruturantes do conceito de Auxílio de Estado	100
i. Princípio da Proibição Geral dos Auxílios de Estado	100
ii. Princípio da Irrelevância da Forma dos Auxílios de Estado e dos Auxílios Tributários	104
iii. Princípio da Irrelevância dos Fins dos Auxílios de Estado e dos Auxílios sobre a forma tributária	106
VI. A consagração de um regime excecional: Derrogação do Princípio da Incompatibilidade dos Auxílios de Estado com o Mercado Interno e os procedimentos de controlo.....	107
VII. Concorrência Fiscal e o Regime dos Auxílios de Estado.....	113
Capítulo IV – Acordos Prévios sobre Preços de Transferência e a concessão de Auxílios de Estado	121
I. A Política Fiscal e as suas implicações na construção do Mercado Interno ..	122
II. Enquadramento da temática dos Preços de Transferência	125
III. Caraterização de empresas multinacionais e grupos internacionais na problemática dos Preços de Transferência.....	128
IV. O Regime dos Preços de Transferência	130

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

i.	O conceito de Preços de Transferência.....	133
ii.	O conceito de Relações Especiais e a sua consagração no ordenamento jurídico Português	137
V.	Os Princípios fundamentais na definição dos Preços de Transferência	141
i.	Métodos de aplicação do Princípio de Plena Concorrência	144
ii.	Métodos Tradicionais baseados nas transações	147
a.	Método do Preço Comparável de Mercado.....	147
b.	Método do Preço de Revenda Minorado.....	148
c.	Método do Custo Majorado.....	149
iii.	Métodos baseados no lucro das operações.....	151
a.	Método do Fracionamento dos Lucros	151
b.	Método da Margem Líquida da Operação	153
iv.	Dificuldades de aplicação do princípio do Preço de Plena Concorrência ..	153
v.	Princípio da Comparabilidade.....	155
vi.	Princípio da Entidade Separada.....	157
VI.	Acordos Prévios sobre Preços de Transferência	157
i.	Conceito de Acordos Prévios sobre Preços de Transferência.....	159
ii.	Processo de celebração de um Acordo Prévio sobre Preços de Transferência de acordo com o ordenamento jurídico português.....	162

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA
DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

VII.	Acordos Prévios sobre Preços de Transferência no âmbito da União Europeia....	164
	
i.	Código da Conduta sobre a Fiscalidade Direta das Empresas	167
	a. Conclusões do Grupo do Código da Conduta	170
ii.	Fórum Conjunto em Matéria dos Preços de Transferência.....	172
iii.	Diretrizes para os Acordos Prévios sobre os Preços de Transferência	173
VIII.	Procedimento amigável previsto na Convenção Modelo da OCDE.....	174
IX.	Decisões Fiscais Prévias sobre Preços de Transferência	178
	i. Diferença entre Advance Tax Rulings e Advance Price Agreement	182
X.	Evolução das Diretivas Europeias relativamente à troca automática de informações entre Estados-Membros para um combate efetivo contra a concorrência fiscal prejudicial	184
XI.	A transposição da Diretiva UE 2016/881 de 25 de maio de 2016.....	188
XII.	Acordos prévios sobre Preços de Transferência sob a perspetiva dos Auxílios de Estado	189
	i. Concessão de Auxílios de Estado através da celebração de Acordos Prévios sobre Preços de Transferência.....	195
	CONCLUSÃO.....	199
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	209

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

APA/APP – Advance Pricing Agreement

ATR – Advance Tax Ruling

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

CECA – Comunidade Europeia do Carvão e do Aço

CEE – Comunidade Económica Europeia

CEEA/EURATOM – Comunidade Europeia da Energia Atómica

CIRS – Código do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

ECOFIN – Economic and Financial Affairs Council

EEE – Espaço Económico Europeu

FMI – Fundo Monetário Internacional

GAFI – Grupo de Ação Financeira Internacional

MCCCIS – Matéria Coletável Comum Consolidada do imposto sobre as sociedades

NATO – Organização do Tratado do Atlântico Norte

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OECE – Organização Europeia de Cooperação Económica

OMC – Organização Mundial do Comércio

PEC – Pacto de Estabilidade e de Crescimento

TCECA – Tratado que Institui a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço

TCEE – Tratado que Institui a Comunidade Económica Europeia

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TUE – Tratado da União Europeia

UEO – União da Europa Ocidental

UNCTAD – United Nations Conference on Trade and Development

INTRODUÇÃO

Aquando da celebração do Tratado de Paris e posteriormente do Tratado de Roma, que instituiu em 1951 a Comunidade Económica do Carvão e do Aço e, em 1957 a Comunidade Económica Europeia e a Comunidade Europeia da Energia Atómica com o objetivo de tentar reconstruir uma Europa dizimada pela guerra, endividada e com profundos problemas económico-sociais, através da criação de um Mercado Comum, de uma União Económica e Monetária, da liberalização das trocas comerciais através da criação de uma União Aduaneira e de um processo de uma integração europeia, jamais se poderia imaginar o quão longe chegou o projeto europeu e o que ainda falta concretizar.

A determinação da criação e desenvolvimento de um Mercado Interno encontra-se consagrada no n.º 3 do artigo 3º do Tratado da União Europeia, é a base da constituição económica europeia e constitui um dos objetivos principais da União e do processo de integração¹.

A constituição de um Mercado Interno tinha como objetivo a criação de um espaço sem fronteiras físicas, que possibilitasse a livre circulação de pessoas, bens, serviços e capitais, que permitisse alcançar a coesão e o crescimento económico, o estreitamento das relações entre os cidadãos europeus e entre Estados, que outrora foram inimigos, possibilitar a criação de empregos sustentáveis, o desenvolvimento de regiões menos favorecidas, defender os direitos sociais dos trabalhadores, criar condições de igualdade no acesso aos mercados por parte das empresas europeias, possibilitar a movimentação dos fatores de produção entre Estados com melhores condições para as empresas desenvolverem as suas atividades e que lhes permitisse baixar os custos de produção, de forma a obter maior eficiência económica e aumentar os níveis de produtividade

¹ O processo de integração económica internacional não deve ser confundido com a cooperação económica internacional. O processo de cooperação não interfere na estrutura económica dos países integrantes, apenas pretende com base na diminuição das formas de discriminação, que todos os países se esforcem para que se consiga alcançar o maior número de vantagens mútuas. Na Comunidade Europeia coexistem estas duas realidades, estando o desenvolvimento das liberdades fundamentais no centro do processo de integração e a fiscalidade inserida no âmbito do processo de cooperação, mantendo autónoma a soberania dos estados e as competências nacionais – Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 44 e 45.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

e alcançar um mercado mais competitivo, justo e livre². Estas aspirações consideradas audazes só foram realmente possíveis de alcançar com uma integração económica profunda³.

Apesar do Mercado Interno consagrar liberdades económicas essenciais para alcançar os objetivos consagrados no Tratado, o mesmo tem de estar integrado numa “economia social de mercado”, garantindo desta forma a proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos europeus, a satisfação das suas necessidades, a proteção do meio ambiente, a coesão económica e social, o progresso económico e a promoção da justiça social⁴.

A garantia de que o Mercado Interno seria livre, justo, leal, igualitário e não falseado não se encontrava assegurada apenas com a extinção das barreiras físicas. Era necessário criar um conjunto de medidas, que assegurasse o normal funcionamento do mercado interno, que regulasse as intervenções públicas e privadas dos agentes económicos no mercado e que contribuísse para a integração económica e social. Esta garantia surgiu com a consagração de um verdadeiro Direito da Concorrência.

O Direito da Concorrência é desta forma essencial para assegurar a livre circulação de bens e serviços, num espaço integrado e sem fronteiras, para a proteção dos concorrentes e do processo de concorrência e para controlar a atuação dos Estados e das empresas no mercado.

A concorrência constitui um dos principais pilares do crescimento económico, uma vez que fomenta a inovação e o desenvolvimento de novos produtos, a produtividade e a competitividade das empresas, gera apoios à investigação, propensão a criação de novos postos de trabalho

² Cfr. MACHADO, Jónatas E. M., *Direito da União Europeia*, 1ª Ed., Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, outubro, 2010, pp. 270.

³ Segundo o Acórdão do Tribunal de 05 de maio de 1982, proc. n.º 15/81, *Gaston Schul Douane expediteur BV v. Inspecteur der Ivoerrechten en Accijnzen*, p.33, o conceito de Mercado Comum, presente no Tratado da União Europeia e desenvolvido pelo Tribunal de Justiça, tinha como objetivo a eliminação de todos os obstáculos ao comércio intracomunitário, com o intuito de unir os mercados dos vários países, que compõem a União Europeia, num mercado único, “que funcione em condições tão próximas quanto possíveis de um verdadeiro mercado interno”. Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 58.

⁴ Cfr. MACHADO, Jónatas E. M., *Direito da União Europeia*, 1ª Ed., Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, outubro, 2010, pp. 375.

e o desenvolvimento socioeconómico das regiões onde se encontram localizadas. Estas características são atualmente essenciais para que as empresas se consigam manter economicamente viáveis num mercado cada vez mais competitivo.

No entanto, a concorrência não ocorre de forma exclusiva no plano económico empresarial, a mesma encontra-se presente em vários domínios da sociedade sendo a presença da concorrência nos sistemas plurais, que permite a manifestação dos vários conflitos ideológicos e interesses presentes nas sociedades. A diversidade dos sistemas fiscais e a sua estrutura desempenham um papel fundamental na determinação das políticas de concorrência fiscal.

A diversidade de sistemas fiscais no mercado e a possibilidade de as empresas multinacionais determinarem a localização das suas empresas em função dos sistemas fiscais, que melhor se adaptam às suas necessidades e que melhor satisfazem os seus objetivos podem levar a situações de planeamento fiscal abusivo como a evasão, a fraude ou a elisão fiscal e incentivar a concorrência fiscal prejudicial.

Assistimos a um mundo cada vez mais globalizado com efeitos profundos no comércio internacional, na economia e nas sociedades. Os mercados encontram-se em contacto permanente, estão em constante evolução e são interdependentes. As empresas presentes no mercado têm devido à integração das economias uma dimensão cada vez maior, sendo frequente a constituição de multinacionais que se caracterizam por serem mais competitivas e de se encontrarem especialmente relacionadas, podendo as mesmas optar por realizar transações com empresas independentes ou com empresas economicamente dependentes e de forma sigilosa.

A captação de novos investimentos (nacionais ou estrangeiros) por parte dos Estados, o aumento do investimento e o desenvolvimento das atividades económicas são fatores determinantes para o sucesso da economia e para o progresso das sociedades, ocupando um lugar central no orçamento do estado, influenciando as políticas de fomento económico-social internas e comunitárias e a determinação da legislação fiscal aplicável ao sector.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Ocupando o investimento um papel tão importante no desenvolvimento da economia e da sociedade, os Estados esforçam-se para conseguir manter as empresas ou determinados os sectores económicos localizados em território nacional, bem como para atrair o maior número de investimentos. A almejada manutenção e captação de investimentos é muitas vezes alcançada, através de sistemas tributários mais favoráveis e de instrumentos de fomento económico, como a concessão de benefícios fiscais que favorecem determinadas empresas ou sectores de produção ou através de acordos fiscais.

As intervenções diretas ou indiretas, visíveis ou camufladas efetuadas pelos Estados, através de auxílios concedidos às empresas públicas ou privadas ou a determinados sectores de produção considerados estratégicos para a economia nacional são uma realidade constante.

Antes da segunda guerra mundial as intervenções por parte dos Estados nas economias eram um acontecimento raro, realidade que se alterou de forma significativa desde o século XX, assumindo estas uma importância clara e expressiva no desenvolvimento, estímulo e financiamento das economias nacionais. Com o rápido desenvolvimento desta realidade nos países que constituem a União Europeia, a Comunidade foi obrigada a intervir e a regular as ajudas concedidas pelos Estados-Membros aos diversos sectores económicos ou às empresas consagrando no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia um verdadeiro procedimento de controlo da concessão de ajudas de estado.

A concessão de Auxílios de Estado de natureza seletiva por oposição às medidas de política económica geral é proibida pelo Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, vigorando no n.º 1 do artigo 107º o Princípio Geral da Proibição dos Auxílios de Estado. O princípio de incompatibilidade dos Auxílios de Estado com o mercado interno não possui um valor absoluto, sendo passível de derrogação se for subsumível a uma das situações tipificadas no n.º 2 do artigo 107º do TFUE ou nas situações previstas no n.º 3 do artigo 107º do TFUE, cuja compatibilidade do auxílio com o mercado interno fica à discricionariedade da Comissão.

Os auxílios incidem de forma direta sobre o funcionamento natural do mercado. Desta forma, a concessão de ajudas por parte dos Estados pode originar distorções graves no jogo da

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

oferta e da procura, afetando a concorrência entre as empresas, as trocas comerciais entre os Estados-Membros e a concorrência entre Estados-Membros.

Desta forma, o instituto dos auxílios constitui um mecanismo *sui generis*, que se encontra inserido na política de Concorrência da União Europeia plasmado nos artigos 101^o a 109^o do TFUE e que tem como objetivo principal controlar as formas de intervenção do estado nas empresas, sejam estas de natureza pública ou privada. A concessão de auxílios pode constituir uma ameaça ao normal funcionamento do mercado interno, uma limitação às liberdades económicas fundamentais e pode falsear a concorrência ou afetar as trocas comerciais entre Estados-Membros.

A concessão de um auxílio por parte de estado ou através de recursos estatais a uma empresa ou sector económico por mais diminuto que seja e independentemente da forma, que assuma, vai provocar uma distorção da concorrência entre empresa seja ao nível do mercado nacional ou europeu. Os Auxílios de Estado podem assumir diversas formas, incluindo a forma fiscal, nem sempre perceptíveis à primeira vista como é o caso da celebração de acordos fiscais entre a Administração Fiscal e o contribuinte.

Os grandes grupos económicos ou as empresas multinacionais são uma consequência inevitável da liberalização das trocas comerciais, da expansão dos mercados, da eliminação das barreiras comerciais, da internacionalização das empresas e do desenvolvimento tecnológico. O aumento significativo de multinacionais no mercado cria diversos problemas fiscais, não só para as próprias empresas que integram o grupo multinacional e que estão sujeitas à dupla tributação de rendimentos, como também para as autoridades tributárias que têm sérias dificuldades em repartir e determinar as receitas e as despesas das empresas.

Os grupos ou empresas multinacionais com o intuito de otimizar o seu funcionamento tentam que a gestão das várias empresas, que integram o grupo seja realizada de forma uniforme e integrada. Esta gestão integrada das várias empresas que compõem o grupo, implica o estabelecimento de relações especiais entre as empresas, que se verifica através da realização de transações de bens ou ativos ou prestação de serviços. É no âmbito destas transações e da falta de harmonização dos múltiplos sistemas fiscais, que podem ocorrer as indesejáveis situações de

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

dupla tributação económica ou de não tributação dos rendimentos provenientes da atividade empresarial.

A localização das empresas em vários ordenamentos jurídicos pode criar situações de incerteza e insegurança jurídica e pode originar não só problemas de dupla tributação, como também indeterminação relativamente ao poder de tributar as receitas provenientes da atividade empresarial pelos países que se encontram em conexão com a atividade desenvolvida e, dificuldades em determinar as receitas e as despesas reais das empresas com relações especiais. É ao nível transações efetuadas entre empresas que se encontram especialmente relacionadas, que surge a temática dos Preços de Transferência e o Princípio de Plena Concorrência (*arm's length price*).

O recurso frequente por parte das empresas multinacionais ou os grupos societários ao instituto dos Preços de Transferência visa a fixação dos preços das transações de bens corpóreos, ativos e incorpóreos ou da prestação de serviços efetuadas entre empresas, que se encontram especialmente relacionadas. A determinação de preços de transferência entre as empresas que se encontram numa situação especial não é feita de acordo com os preços de mercado, possibilitando desta forma a prática de preços diferentes daqueles que seriam praticados entre empresas independentes.

O Princípio de Plena Concorrência tem como objetivo assegurar, que o preço praticado nas transações efetuadas entre empresas que se encontram especialmente relacionadas é o mesmo que seria praticado por empresas independentes em transações comparáveis e nas mesmas condições de mercado.

Face à incerteza gerada pelas possíveis correções dos Preços de Transferência, os sujeitos passivos tendem a encetar negociações com a autoridade tributária, no sentido de pré-determinar as condições e os requisitos que vão incidir sobre os preços de transferência, celebrando acordos prévios sobre os preços de transferência ou acordos fiscais prévios, obtendo desta forma a tão almejada segurança e certeza jurídica e evitando as possíveis situações de dupla tributação internacional.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

As empresas multinacionais celebram desta forma acordos prévios sobre preços de transferência ou acordos fiscais prévios com uma ou mais Administrações Tributárias, de modo a determinar de forma antecipada relativamente às transações efetuadas entre empresas associadas, um conjunto apropriado de critérios com o objetivo de determinar os preços de transferência aplicáveis a essas transações por um determinado período de tempo.

É a possibilidade de celebrar acordos fiscais prévios entre o sujeito passivo e a Administração Fiscal, que pode permitir a concessão de verdadeiros Auxílios de Estado, que violam o regime previsto no Tratado, que distorcem a concorrência, que prejudicam o bom funcionamento do mercado interno e que potenciam a concorrência fiscal entre Estados-Membros e as práticas fiscais abusivas.

É no âmbito dos Preços de Transferência que surge um dos maiores problemas que a União Europeia e várias organizações internacionais têm em conjunto tentado combater: problema da concorrência fiscal prejudicial e das práticas fiscais prejudiciais. As empresas visam regra geral a persecução do lucro, que é muitas vezes alcançado com recurso a práticas fiscais prejudiciais como a evasão e o planeamento fiscal ou através de métodos legais como a elisão fiscal, que provocam a erosão das bases tributárias e a transferência de lucros para outros Estados. No entanto, não são só as práticas realizadas pelas empresas que colocam em causa a concorrência e o bom funcionamento do mercado.

A celebração de acordos prévios sobre preços de transferência e de acordos fiscais prévios entre a Administração Fiscal e o contribuinte constituem verdadeiros entraves à concorrência, através da determinação de um tratamento fiscal mais favorável ou a redução artificial da carga tributária a uma empresa ou sector de produção com o intuito de atrair novos investimentos ou continuar o desenvolvimento de atividades económicas presentes naquele país.

O instituto dos Auxílios de Estado e as medidas desenvolvidas pela OCDE desempenham um papel fundamental na manutenção do bom funcionamento do mercado interno e da concorrência e visam garantir a segurança jurídica ao determinar a proibição aos Estados-Membros de

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

concederem um tratamento fiscal favorável a empresas ou setores de produção selecionados, seja mediante a concessão de uma auxílio tributário ou de um acordo fiscal.

Atendendo à crescente importância que a temática dos acordos fiscais tem assumido no panorama internacional, desde o conhecimento público do caso “*Luxleaks*” e das sucessivas investigações desenvolvidas pela Comissão Europeia, consideramos pertinente determinar se a celebração de “*Tax Rulings*” entre a Administração Tributária e o contribuinte pode ou não consistir na atribuição de um Auxílio de Estado incompatível com o mercado interno, segundo a disposição normativa presente no artigo 107º n.º1 do TFUE e se consequentemente constitui uma violação da concorrência fiscal institucional e da concorrência interempresarial.

Desta forma, decidimos iniciar esta dissertação com um Capítulo dedicado aos conceitos fundamentais para a compreensão e desenvolvimento da presente dissertação. O Capítulo II será dedicado à Concorrência e ao Mercado Interno no qual fazemos uma súmula dos acontecimentos subjacentes à construção e desenvolvimento do Mercado Interno, abordamos as Liberdades Económicas Fundamentais, que podem ser afetadas pela falta de harmonização dos sistemas fiscais, abordamos a temática da Concorrência no âmbito do Direito Europeu e desenvolvemos o tema da Concorrência Fiscal e as medidas de combate à concorrência fiscal prejudicial instituídas pela Comissão Europeia e pela OCDE.

No Capítulo III procedemos à análise do Regime dos Auxílios de Estado e por fim, analisamos a temática dos Acordos Prévios sobre os Preços de Transferência e a sua possível constituição como verdadeiros Auxílios de Estado, proibidos pelo Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, violando o bom funcionamento do Mercado Interno, a concorrência interempresarial e a concorrência fiscal.

Capítulo I – Delimitação de Conceitos

A questão que nos propomos a desenvolver ao longo desta dissertação é se a celebração de Acordos Prévios sobre Preços de Transferência entre a Administração Tributária e o contribuinte pode configurar um Auxílio de Estado incompatível com o mercado e desta forma violar a concorrência e o bom funcionamento do Mercado Interno. Para uma melhor compreensão da questão supramencionada é essencial proceder à delimitação dos conceitos de Auxílios de Estado, Preços de Transferência e de Acordos Prévios sobre Preços de Transferência, que vamos utilizar ao longo da presente dissertação. Contudo a delimitação de conceitos neste capítulo será realizada de forma sucinta, sendo realizada uma delimitação mais exaustiva dos conceitos nos capítulos em que as respetivas temáticas são abordadas.

I. Auxílios de Estado

O instituto dos Auxílios de Estado a par com o regime dos Acordos Prévios sobre Preços de Transferência constitui um dos elementos centrais da presente dissertação. Desta forma, vamos iniciar o capítulo das noções operativas com a delimitação do conceito de Auxílios de Estado, cuja compreensão é essencial para a questão que nos propomos desenvolver.

O regime dos Auxílios de Estado encontra-se tipificado nos artigos 107^o, 108^o e 109^o do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Contudo, a delimitação do conceito de Auxílio de Estado não se afigura uma tarefa fácil, devido à ausência (intencional) de um conceito claro e preciso de Auxílio de Estado no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia⁵.

O Tribunal de Justiça da União Europeia, tem desempenhado um papel fundamental, na determinação do conceito de Auxílio de Estado, no entanto, esta tarefa não tem sido desempenhada apenas pelo Tribunal de Justiça, tendo a Comissão Europeia contribuído para a construção e densificação do conceito em questão.

⁵ Cfr. QUIGLEY, Conor, *European State Aid Law and Policy*, 2.^a Ed., Oxford, Hart Publishing, 2009; QUIGLEY, Conor, *European State Aid Law and Policy*, 2.^a edição, Hart Publishing, Oxford, 2009; ALVES, José M. C., *Lições de Direito Comunitário da Concorrência*, Coimbra, Coimbra Editora, 1989; pp. 170.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

O contributo da Comissão Europeia para a construção de um conceito de Auxílio de Estado tem sido feito de acordo com a evolução e as necessidades da sociedade, através de instrumentos de *soft law*, que se consubstanciam em atos administrativos genéricos como diretrizes, orientações e linhas gerais, que permitem não só à própria Comissão Europeia fundamentar as suas decisões, mas também servem de orientação ao Tribunal de Justiça em caso de recurso das decisões proferidas pela Comissão⁶.

Os preceitos normativos presentes nos artigos 107^o a 109^o do TFUE, caracterizam-se por se manterem praticamente inalterados desde 1950, apesar da sua interpretação e consequente aplicação continuarem a evoluir⁷. O artigo 107^o n.º 1 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia determina que *“salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções”*.

A análise desta disposição normativa permite-nos aferir a existência de uma proibição de carácter genérico, dirigida a todos os Estados-Membros da União, segundo a qual as autoridades públicas nacionais encontram-se proibidas de conceder, de forma seletiva qualquer vantagem a uma empresa, independentemente da forma que a mesma assuma⁸.

A proibição da concessão de Auxílios de Estado presente no artigo 107^o n.º 1 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia fundamenta-se na incompatibilidade dos auxílios concedidos pelos Estados com o mercado interno. Esta proibição não é absoluta como teremos a oportunidade de verificar numa fase posterior da presente dissertação, visto o artigo 107^o n.º 2 do TFUE tipificar um conjunto de situações em que os auxílios são compatíveis com o mercado interno e no n.º 3 do artigo 107^o do TFUE contemplar um conjunto de situações em que os auxílios podem

⁶ Cfr. SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 188.

⁷ Cfr. LUJA, Raymond, H. C., *(Re)shaping Fiscal State Aid: Selected Recent Cases and Their Impact*, in *Intertax*, Vol. 40, n.º 2, Holanda, Kluwer Law International BV, 2012, pp. 120.

⁸ Cfr. LANG, Michael et. al., *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 4.ª Ed., Viena, Spiramus, 2016, pp. 97.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

ser considerados compatíveis com o mercado interno, após uma análise casuística, regra geral realizada pela Comissão Europeia.

Apesar do n.º 1 do artigo 107º do TFUE não determinar o conceito de auxílio, é possível determinar um conjunto de critérios hermenêuticos, dotados de grande amplitude, que confere à Comissão Europeia um poder discricionário no momento da determinação dos fatores e dos métodos, cuja verificação pressupõe a concessão de um auxílio estatal incompatível com o mercado interno⁹.

A proibição da concessão de Auxílios de Estado depende da verificação de quatro requisitos, que se consubstanciam: i) Concessão uma vantagem; ii) Auxílios concedidos pelo Estado ou provenientes de recursos estatais; iii) Caráter seletivo da medida e iv) Medidas que afetem a concorrência e o comércio entre os Estados-Membros¹⁰. A análise detalhada de cada um destes requisitos será realizada posteriormente.

Apesar do Tratado não determinar de forma clara, concreta e concisa o conceito de auxílio e a densificação deste conceito ter sido realizada pelo Tribunal de Justiça, podemos afirmar que um Auxílio de Estado corresponde de forma genérica à atribuição de uma vantagem, que é conferida direta ou indiretamente e de forma seletiva a uma entidade privada, por uma entidade pública

⁹ Cfr. LOUREIRO, Cristina O. L. F., *Relatório de Atividade Profissional - Os Auxílios de Estado no Domínio do Direito Europeu da Concorrência: O Controlo da Comissão e a Atuação dos Tribunais Nacionais*, in *Tese de Mestrado*, Escola de Direito da Universidade do Minho, abril, 2016, pp. 62.

¹⁰ Cfr. SPORKEN, Eduard, e CATTEL, Yves, *Investigation by European Commission into Transfer Pricing Underlying Certain Tax Rulings in the European Union*, in *Transfer Pricing Journal*, maio/junho, 2015, pp. 131; LANG, Michael *et. al.*, *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 4.ª Ed., Viena, Spiramus, 2016, pp. 97; BOBBY, Christopher, *A Method inside the Madness: Understanding the European Union State Aid and Taxation Rulings*, in *Chicago Journal of International Law*, Vol. 18, n.º 1, Article 5, 2017, pp. 191; MASSON, Antoine, e NIHOUL, Paul, *Direito da União Europeia – Direito Institucional e Direito Material. Teoria, exercícios e elementos metodológicos*, Lisboa, Edições Piaget, 2012, pp. 551 e 552; MESQUITA, Maria M. C., *O Regime Comunitário dos Auxílios de Estado e as suas implicações em sede de Benefícios Fiscais*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 158, outubro/dezembro, 1987, pp. 19 a 25; SANTOS, António C., *Crise Financeira e Auxílios de Estado – Risco Sistémico ou Risco Moral?*, in *Revista de Concorrência e Regulação*, Ano 1, N.º3, julho/setembro, 2010, pp. 219; Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 27 de junho de 2017, proc. n.º C-74/16, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania v. Ayuntamiento de Getafe*, p. 38 e Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 21 de dezembro de 2016, proc. n.º C-524/14 P, *Comissão Europeia v. Hansestadt Lübeck*, p. 40.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

e cujos efeitos podem provocar uma distorção da concorrência, afetando naturalmente o comércio entre Estados-Membros.

Após a determinação dos critérios que integram o conceito de Auxílio de Estado e cuja verificação determina a incompatibilidade da ajuda com o mercado interno, temos de destacar a importância dos Auxílios Tributários no tratamento da questão que nos propusemos a trabalhar.

Nas situações em que estamos perante a concessão de um incentivo ou benefício de natureza fiscal, atribuídos por uma entidade com poderes públicos, a uma empresa ou setor de produção, que se traduza numa vantagem económica para a mesma, estamos perante uma situação que se configura como Auxílios de Estado sob a forma tributária.

Os auxílios sob a forma tributária constituem uma das formas mais simples e comuns de concessão de auxílios públicos, sendo recorrente o recurso a este instrumento como forma de prestar apoio financeiro às empresas, regiões, atividades ou setores de produção tendo em vista a promoção de objetivos de política económica e social¹¹.

Este género de auxílios caracterizam-se por constituírem medidas legislativas ou administrativas, que conduzem à não arrecadação total ou parcial de receitas provenientes de tributos pelos poderes públicos, dentro dos prazos fixados por lei e que na ausência de regimes derrogatórios ou intervenções políticas ou administrativas discriminatórias, seriam devidas por determinadas empresas ou setores de produção, constituindo nestes termos situações objetivas de favorecimento¹².

Os preceitos que regem a política comunitária dos Auxílios de Estado quando verificados, são aplicáveis aos auxílios tributários, encontrando-se os mesmos sujeitos ao princípio da incompatibilidade com o mercado interno e ao regime excecional previsto n.º 2 e 3 do artigo 107º do Tratado sobre o Funcionamento do Mercado Interno.

¹¹ Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 311.

¹² Cfr. SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 189 e 190.

II. Preços de Transferência

Conforme afirmamos inicialmente a temática dos Acordos Prévios sobre Preços de Transferência constitui um dos elementos principais da presente dissertação. No entanto, não é possível abordar esta temática sem proceder previamente ao estudo dos Preços de Transferência, visto os Acordos Prévios sobre Preços de Transferência constituírem um dos métodos de determinação dos preços de Plena Concorrência entre entidades que se encontram especialmente relacionadas¹³.

Questões relacionadas com a determinação do preço de uma determinada transação ou de um conjunto de transações tem levantado serias preocupações às Administrações Fiscais, contribuintes e organizações internacionais. Transações realizadas com preços subdeclarados ou inflacionados podem originar uma erosão da base tributável, contribuindo para um *“declínio das taxas efetivas de imposto”* aplicadas a entidades coletivas ou equiparadas e podem constituir uma violação dos critérios de igualdade e de transparência¹⁴.

As recentes investigações desenvolvidas pela Comissão Europeia no que concerne aos Acordos Prévios sobre Preços de Transferência, realizados por empresas multinacionais como a *FIAT*, a *Starbucks*, *Apple*, *McDonald's*, *Amazon* e o *Ikea*, demonstram a preocupação com as práticas prejudiciais da concorrência fiscal, com a prevenção da fraude e da evasão fiscal, da eficiência e da equidade económica, com o bom funcionamento do mercado interno e das condições de igualdade e de transparência das transações efetuadas.

A determinação do conceito de Preços de Transferência (*Transfer Pricing*) à semelhança do conceito de Auxílios de Estado não é uma tarefa fácil para os Estados ou para as instituições internacionais, devido à sua natureza multidisciplinar, combinando os domínios do direito e da economia entre outros.

¹³ Cfr. OCDE (2017), OCDE Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OCDE Publishing, 2017, pp. 214 e ss.

¹⁴ Cfr. TEIXEIRA, Glória, *Introdução – Preços de Transferência – Desenvolvimentos recentes*, in DITHEMER, Clara., et. al., *Preços de Transferência – Casos Práticos*, Porto, Vida Económica, 2006, pp. 13.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Os Preços de Transferência são de acordo com as *Diretrizes sobre os Preços de Transferência para as Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais* emitidas pela OCDE “os preços pelos quais uma empresa transfere bens corpóreos, ativos incorpóreos ou presta serviços a empresas associadas”¹⁵. Este também tem sido de forma geral o entendimento seguido pela doutrina portuguesa.

Conforme, podemos verificar pela definição dada por ALBERTO XAVIER, que determina que “a prática denominada de preços de transferência consiste na política de preços que vigora nas relações internas de empresas interdependentes e que, em virtude destas relações especiais, pode conduzir à fixação de preços artificiais, distintos dos preços de mercado”, por MARIA TERESA BARBOT VEIGA DE FARIA, ao afirmar que “genericamente, preços de transferência são os valores atribuídos a bens e serviços pelos agentes económicos nas trocas que efetuam entre si, incluindo a transferência de bens e prestações de serviços que têm lugar no âmbito dos estabelecimentos e divisões independentes que integram a mesma unidade económica”¹⁶, ou mesmo por DUARTE BARROS, segundo o qual a questão dos preços de transferência “respeita à valorização das contrapartidas de negócio relativamente a quantitativos de retribuição que sejam praticados em transações que respeitem a operações comerciais nas quais os intervenientes exibam em simultâneo um qualquer laço de ligação de interesses, que permitam viabilizar a possibilidade de gestão económica extra negócio das respetivas condições comerciais”¹⁷.

Conforme, será possível aferir no capítulo dedicado a esta temática, a definição de Preços de Transferência poderá por vezes possuir um carácter negativo, sendo uma prática por vezes associada a situações de fraude e evasão fiscal ou então pode ser definida de forma axiologicamente neutra ou não pejorativa, não sendo associado a este conceito qualquer tipo de manipulação dos preços.

¹⁵ Cfr. OCDE (2017), OCDE *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* 2017, OCDE Publishing, 2017, pp. 17.

¹⁶ De acordo com MARIA TERESA BARBOT VEIGA DE FARIA, citada por PAULA ROSADO PEREIRA - Cfr. PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 39.

¹⁷ Cfr. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Ed., Coimbra, Almedina, 2007, pp. 431; BARROS, Duarte, *Considerações Económico Tributárias*, in FDUP (CIJE), BARROS, Duarte, e TEIXEIRA, Glória, *Preços de Transferência e o Caso Português*, Porto, Vida Económica, 2006, pp. 44.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Os Preços de Transferência referem-se a transações efetuadas entre entidades autónomas para efeitos fiscais, que sejam entidades relacionadas e pressupõem sempre a existência de uma operação económica subjacente ao pagamento dos preços, caso contrário estamos perante uma situação de fraude fiscal.

Estas situações são passíveis de ocorrer com empresas, que se encontrem localizadas apenas num Estado, contudo, esta situação é mais frequente entre empresas que se encontram localizadas em diversos Estados¹⁸. As empresas que se encontram especialmente relacionadas podem nas suas operações introduzir distorções artificiais nos preços, que podem conduzir à atrofia dos lucros tributáveis num dos Estados em que se encontra localizada e à correlativa hipertrofia dos lucros tributáveis noutro ou noutros Estados¹⁹.

As transações entre empresas que se encontram especialmente relacionadas caracterizam-se por não se encontrarem sujeitas às forças de mercado, que em condições normais determinam os preços de transferência entre empresas independentes. O facto de estas empresas não se encontrarem sujeitas às condições normais de mercado pode levar a que estas determinem preços diferentes daqueles, que seriam praticados por empresas independentes, em transações semelhantes e em condições análogas de mercado.

Segundo as conclusões da OCDE um dos instrumentos essenciais para a determinação e correção dos Preços de Transferência é o Princípio de Plena Concorrência – *The arm's length price* – e os vários métodos que o princípio consubstancia, mas não é o único, visto que o Princípio da Entidade Separada – *Separate entity approach*, também constitui um dos princípios mais importantes da tributação internacional.

O Princípio de Plena Concorrência relativamente à fixação e correção de preços de transferência foi amplamente acolhido pela comunidade internacional, encontrando-se consagrado em diversas legislações internas dos Estados que integram a OCDE, como de Estados que não inte-

¹⁸ Cfr. PIRES, Joaquim A. R., *Os Preços de Transferência*, Porto, Vida Económica, 2006, pp. 18, 19 e 26.

¹⁹ Cfr. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Ed., Coimbra, Almedina, 2007, pp. 432.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

gram a OCDE. De acordo, com este princípio o *“preço utilizado nas transações comerciais e também nas relações financeiras entre empresas relacionadas deve ser aquele que seria praticado em transações semelhantes que fossem realizadas no âmbito de um mercado concorrencial, ou seja, deve ser o preço que seria convencionado entre empresas independentes, em transações comparáveis e em circunstâncias semelhantes”*²⁰. Este princípio encontra-se consagrado no artigo 9º do Modelo de Convenção da OCDE e permite aos Estados procederem a ajustamentos quando os preços praticados entre as entidades que se encontram especialmente relacionadas não respeitarem o Princípio de Plena Concorrência e, também se encontra presente no artigo 4º da Convenção de Arbitragem.

O Princípio da Entidade Separada foi adotado por ser o meio mais razoável para a determinação de resultados equitativos e como o meio mais eficaz para reduzir os riscos de situações de dupla tributação de rendimentos.

De acordo com o Princípio da Entidade Separada as empresas que integram um grupo multinacional devem ser tratadas como entidades separadas, devendo cada grupo ser tributado individualmente pelos rendimentos decorrentes da sua atividade, como se cada empresa do grupo agisse de forma independente nas suas transações e como se os membros do grupo operassem numa base plena de concorrência nas transações internas²¹.

Independentemente do objetivo subjacente aos Preços de Transferência, seja a otimização fiscal da empresa, a obtenção de benefícios fiscais, a eliminação da concorrência, preferência por trocas intragrupo, mão de obra especializada, localização de determinados recursos, fraude ou evasão fiscal, os Estados têm sempre o direito e o interesse em proteger as suas receitas fiscais, visto os rendimentos terem sido produzidos naquele território, devendo as empresas cumprir as suas obrigações tributárias. É, no entanto, importante ressaltar que a utilização de Preços de

²⁰ Cfr. PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 148.

²¹ Cfr. WITTENDORFF, Jens, *The Arm's Length Principle and Fair Value: Identical Twins or Just Close Relatives?*, in *Tax Notes International*, abril, 2011, pp. 241.

Transferência por empresas multinacionais, não implica a determinação de preços diferentes dos preços praticados por empresas independentes, em condições normais de mercado.

III. Acordos Prévios sobre Preços de Transferência

A temática dos Acordos prévios sobre Preços de Transferência – *Advance Pricing Agreements (APA/APP)* constitui um dos temas principais da presente dissertação. Conforme, referimos anteriormente os Acordos Prévios sobre Preços de Transferência consistem numa forma de determinar os Preços de Plena Concorrência nas operações realizadas entre empresas que se encontram especialmente relacionadas.

Apesar do tema dos Acordos Prévios sobre Preços de Transferência já ser um problema antigo, este ganhou uma especial relevância nos últimos anos, devido às investigações iniciadas pela Comissão Europeia na sequência das práticas reveladas no caso *Luxleaks*, que colocaram a descoberto as estratégias fiscais encetadas por algumas empresas multinacionais com a ajuda de alguns Estados-Membros e que revelaram ter um impacto significativo nos base tributária dos Estados afetados. Desde esse momento a Comissão Europeia, já iniciou várias investigações, algumas atualmente já concluídas como é o caso da FIAT, da Starbucks, da Apple e da Amazon e que culminaram com a decisão de recuperação do auxílio prestado de forma a restabelecer a situação existente antes da concessão do auxílio²².

A União Europeia conjuntamente com a OCDE, têm desempenhado um papel fundamental no combate às práticas concorrenciais prejudiciais, devido à necessidade de evitar práticas que afetem a concorrência e o comércio, de assegurar o bom funcionamento do mercado interno e o respeito pelas liberdades fundamentais dos cidadãos europeus consagradas no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Desta forma a OCDE e a União Europeia têm feito um esforço conjunto para combater o planeamento fiscal agressivo (fraude fiscal, a evasão fiscal e a elisão fiscal) e as práticas fiscais anticoncorrenciais, através da promoção de boas condutas de governação e de cooperação fiscal

²² Cfr. CARVALHO, Maria M., *et. al.*, *A transferência da sede societária no espaço da União Europeia*, Coimbra, Almedina, 2016; Consultar a informação disponível em: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_pt.htm

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

mútua, que potenciam a troca de informações entre Estados, bem como a cooperação administrativa na área fiscal, que aumentam a transparência relativamente às questões financeiras.

Os Acordos Prévios sobre os Preços de Transferência constituem relativamente aos mecanismos administrativos, judiciais e convencionais tradicionalmente utilizados, uma forma de resolução prévia de questões relacionadas com os preços de transferência²³.

De acordo com as *Diretrizes sobre os Preços de Transferência para as Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais* emitidas pela OCDE, os Acordos Prévios sobre Preços de Transferência – *Advance Pricing Agreement (APA/APP)* consistem num “acordo que fixa, previamente às operações vinculadas, um conjunto de critérios adequados (respeitantes p.ex., ao método de cálculo, aos elementos de comparação, aos ajustamentos a introduzir e às hipóteses de base relativas à evolução futura) na determinação dos preços de transferência aplicados a essas operações no decurso de um determinado período de tempo”²⁴.

De acordo, com as orientações emitidas pela União Europeia, os Acordos Prévios sobre Preços de Transferência são “acordos que definem como irão ser tributadas as transações entre contribuintes associados estabelecidos em dois ou mais Estados-Membros, celebrados entre as administrações fiscais nacionais interessadas”²⁵.

Esta é também a posição partilhada pela doutrina portuguesa, de acordo com ALBERTO XAVIER, que subscreve integralmente a definição presente nas *Diretrizes sobre os Preços de Transferência para as Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais* emitidas pela OCDE²⁶. Posição idêntica é partilhada por GUILHERME FIGUEIREDO, segundo o qual os Acordos Prévios sobre

²³ Cfr. PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 158.

²⁴ Cfr. OCDE (2017), *OCDE Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OCDE Publishing, 2017, pp. 214; HELMINEN, Marjaana, *EU Tax Law – Direct Taxation*, 4.ª Ed, Amesterdão, IBFD, 2015, pp. 278.

²⁵ Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, relativa às atividades do Fórum Conjunto da UE sobre Preços de Transferência no domínio da prevenção e resolução de litígios e às diretrizes para os acordos prévios em matéria de preços de transferência na EU, Bruxelas, 26.02.2007, COM (2007), 71 final, p. 4.

²⁶ Cfr. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Ed., Coimbra, Almedina, 2007, pp. 442.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Preços de Transferência consistem num *“conjunto de critérios que serão utilizados na determinação, durante um certo período de tempo, dos preços a praticar em operações vinculadas, podendo esses critérios incluir, entre outros, a escolha do método a utilizar, os elementos de comparação a usar e os possíveis ajustamentos a introduzir ou os pressupostos principais quanto à evolução futura”*²⁷. Neste sentido, PAULA ROSADO RIBEIRO, também partilha da mesma ideia ao determinar que um Acordo Prévio sobre Preços de Transferência é um acordo que *“estabelece, previamente à realização de determinadas transações, entre empresas relacionadas, um conjunto de critérios para a determinação dos preços de transferência aplicáveis a tais transações, durante um período de tempo previamente fixado”*.

A celebração de Acordos Prévios sobre Preços de Transferência entre a Administração Fiscal e o sujeito passivo tem consequências positivas para o sujeito passivo, constituindo um fator de estabilidade, reforçando o grau de segurança e certeza jurídica relativamente à posição futuramente adotada pela Administração Fiscal, uma vez que os sujeitos passivos passam a ter certezas quanto ao tratamento que vai ser dado pela Administração às operações abrangidas pelo acordo. Contudo, não é apenas vantajoso para o contribuinte, mas também para a Administração Tributária que vê os seus direitos de tributação salvaguardados.

Os acordos celebrados entre a Administração e o contribuinte podem ser i) unilaterais – quando celebrados entre o sujeito passivo e a Administração Fiscal do respetivo país, ii) bilaterais – quando é realizado um acordo entre um sujeito passivo e a Administração Fiscal do respetivo país e, outro acordo entre as Administrações Fiscais dos dois países envolvidos numa determinada operação e iii) multilaterais – quando um acordo é celebrados entre o sujeito passivo e a Administração Fiscal do respetivo país e, por acordos entre as Administrações fiscais de todos os países envolvidos numa determinada operação²⁸. Os Acordos Prévios sobre Preços de Transferência têm caráter vinculativo e são suscetíveis de serem aplicados de forma coerciva.

²⁷ Cfr. FIGUEIREDO, Guilherme, *Preços de transferência e ativos incorpóreos: que futuro para Portugal?*, in DITHEMER, Clara., et. al., *Preços de Transferência – Casos Prático*, Porto, Vida Económica, 2006, pp. 180.

²⁸ Cfr. FIGUEIREDO, Guilherme, *Preços de transferência e ativos incorpóreos: que futuro para Portugal?*, in DITHEMER, Clara., et. al., *Preços de Transferência – Casos Prático*, Porto, Vida Económica, 2006, pp. 181; XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Ed., Coimbra, Almedina, 2007, 442; HELMINEN, Marjaana, *EU Tax Law – Direct Taxation*, 4.ª Ed, Amesterdão, IBFD, 2015, pp. 279;

**Capítulo II – A Concorrência no âmbito Direito Comunitário e a Concorrência
Fiscal Institucional**

Após uma delimitação conceptual dos elementos, que consideramos essenciais para a compreensão da presente dissertação, iremos agora debruçarmo-nos sobre a temática do Mercado Interno e da Concorrência.

Iniciamos esta dissertação com um pequeno enquadramento do Mercado Interno por entendermos, que na realidade é a constituição deste Mercado, na sua forma, dimensão e a consagração dos seus objetivos, que determinou a forma como o mercado funciona, a evolução das empresas como as conhecemos hoje e a forma como estas se comportam, que determinou o modelo de concorrência entre empresas e entre Estados-Membros e que é o responsável pela determinação da legislação em matéria de Auxílios de Estado, de Concorrência e de Acordos Prévios sobre Preços de Transferência.

O Mercado Interno consagra um conjunto de objetivos de natureza económica e social, que não seriam possíveis sem a consagração de um verdadeiro Direito Comunitário da Concorrência. No entanto, os objetivos consagrados no Tratado da União Europeia nomeadamente as liberdades económicas fundamentais e a integração económica encontram-se de “ameaçadas” pela falta de harmonização fiscal dos Estados-Membros. A falta de harmonização fiscal com particular incidência ao nível da tributação das sociedades pode provocar um aumento da concorrência fiscal entre os vários Estados-Membros, constituindo um verdadeiro entrave ao correto funcionamento do Mercado Interno e violando as disposições do direito da concorrência.

Apesar do Direito da Concorrência, que vamos analisar ao longo da dissertação incidir sobre os comportamentos realizados pelos Estados em detrimento dos comportamentos realizados pelas Empresas, que podem influenciar a concorrência, consideramos pertinente abordar a determinação do conceito de Empresa no âmbito do Direito da Concorrência, visto as mesmas ocuparem um papel central ao longo do presente estudo.

Os comportamentos realizados pelos Estados nomeadamente a concessão de Auxílios de Estado podem afetar de forma determinante o comércio intracomunitário, uma vez que a concessão de ajudas cria entraves ao comércio entre Estados-Membros e pode falsear a concorrência entre empresas, visto que a concessão de uma ajuda a uma empresa ou setor de produção confere uma vantagem seletiva, que a coloca numa posição mais favorável relativamente às outras empresas ou setores de produção presentes no mercado, distorcendo desta forma a concorrência do mercado interno.

No entanto, a concorrência não ocorre apenas no plano económico verificando-se a sua presença na ação institucional, existindo uma concorrência entre Estados com um impacto significativo, na atração de investimentos e na criação de condições de competitividade para as empresas.

Desta forma, vamos abordar a temática da concorrência fiscal entre Estados-Membros, cujos comportamentos realizados pelos Estados, derivados da falta de harmonização fiscal e impulsionados pela necessidade de atrair investimento podem não só incentivar à concorrência fiscal, como podem constituir uma violação da concorrência fiscal entre Estados e violar a concorrência interempresarial, fazendo também uma abordagem aos métodos encetados não só pela União Europeia como também pela OCDE para combater a concorrência fiscal prejudicial, no qual o Código da Conduta tem um papel de destaque, face à sua estreita ligação com o regime dos Auxílios de Estado.

I. O Mercado Interno e as Liberdades Económicas Fundamentais

Apesar da Europa se encontrar no imediato pós-guerra numa situação económica dramática e de ser urgente a sua reconstrução, os primeiros esforços para reconstruir a Europa não ocorreram no plano económico, mas sim no plano da defesa com a criação da União da Europa Ocidental (UEO), com consequências imediatas a nível político e económico.

Na expectativa de se alcançarem melhores condições económicas, políticas, sociais e culturais assistimos no pós-guerra a um proliferar de “organizações de base regional europeia”, como

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

a Organização Europeia de Cooperação Económica (OECE), resultado da carta redigida na Conferência de Paris, que tinha como objetivo a distribuição das ajudas provenientes do Plano Marshall e que em 1960 foi substituída pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE)²⁹ e a criação da Organização do Tratado do Atlântico Norte (NATO)³⁰.

A ideia audaz de edificação de uma Comunidade Europeia surgiu em 1950, através de Robert Schuman e foi concretizada através da celebração de dois tratados fundadores. Em 1951, foi proposto por Robert Schuman e Jean Monet o Tratado de Paris, através do qual se instituiu a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (CECA)³¹ e que foi celebrado por um período de 50 anos. Em 1957 foi assinado o Tratado de Roma que deu origem à criação da Comunidade Económica Europeia (CEE) e à Comunidade Europeia da Energia Atómica (CEEA ou EURATOM).

A Comunidade Económica Europeia (CEE) constituía uma entidade supranacional, que tinha como objetivo principal a criação de um Mercado Comum, assente na livre circulação de pessoas, bens, capitais e serviços, a aproximação progressiva das políticas desenvolvidas pelos vários Estados-Membros e um desenvolvimento progressivo, estável, contínuo e harmonioso das atividades económicas desenvolvidas nos vários Estados.

A consagração da constituição de um Mercado Interno, encontra-se no artigo 3º n.º 3 do Tratado da União Europeia³² e caracteriza-se por preconizar um crescimento económico equilibrado, uma estabilidade de preços numa economia social de mercado altamente competitiva, que

²⁹ Informação consultada aos 05.07.2017 no site <https://idi.mne.pt/pt/relacoesdiplomaticas/2-uncategorised/709-relacoes-diplomaticas-portugal-ocde.html>.

³⁰ Cfr. MACHADO, Jónatas E. M., *Direito da União Europeia*, 1ª Ed., Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, outubro, 2010, pp. 12.

³¹ Em 1950 o Ministro dos Negócios Estrangeiros francês Robert Schuman tentou solucionar um dos problemas, que mais dificuldades criava à Europa e à frágil relação franco-alemã, através de uma proposta, denominada "Declaração de Schuman", que abordava três questões diferentes e que permitiria a países como a França e a Alemanha, ter o controlo da produção de matérias-primas importantes como o carvão e o aço. Esta declaração, consistia na criação de uma Autoridade Comum, aberta a todos os países europeus e abordava a necessidade de reorganizar a siderurgia europeia de eliminar as situações, que pudessem originar novos conflitos e a importância da reunificação da Europa, cuja solução passava por novas formas de cooperação entre os vários Estados-Membros, que promovessem a integração dos países, que constituíam a Europa. Esta declaração teve um impacto positivo imediato nas relações franco-germânicas, com o apoio do Chanceler alemão Konrad Adenauer na criação da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (CECA), através da assinatura e posterior ratificação do Tratado de Paris em 18 de abril de 1951.

³² Tratado da União Europeia, doravante designado por TUE.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

permita o progresso e o desenvolvimento social e a criação de emprego. O Mercado Interno nos termos do artigo 26º n.º 2 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia³³, “*compreende um espaço sem fronteiras internas no qual a livre circulação das mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais é assegurada de acordo com as disposições dos tratados*”.

A realização do Mercado Interno de acordo com os objetivos determinados no Tratado tinha na sua base a instituição entre Estados-Membros de um elaborado sistema jurídico-económico conducente a uma integração económica e social aprofundada. Esta integração económica aprofundada comportava a instituição de uma União Aduaneira³⁴, o estabelecimento da livre circulação dos fatores de produção e um regime comum de concorrência.

O mercado interno é uma realidade, que ultrapassa a simples integração económica, apesar do seu indiscutível relevo, pois ao determinar no Tratado a existência de liberdades fundamentais e de tanto a doutrina como a jurisprudência as considerarem como direitos fundamentais as mesmas garantem “*os pressupostos materiais da existência de potenciadores do livre desenvolvimento da personalidade individual, entendida como grandeza não económica*”³⁵.

³³ Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, doravante designado de TFUE.

³⁴ A constituição da União Aduaneira permitiu a eliminação de todas as pautas aduaneiras existentes e procedeu-se à criação de uma pauta aduaneira comum, com o intuito de proteger o comércio europeu de possíveis distorções ao nível da concorrência e de uniformizar os encargos aduaneiros existentes sobre os produtos importados de países terceiros. A União Aduaneira caracteriza-se pela consagração da Liberdade de Circulação de Mercadorias, segundo a qual, todas as mercadorias com origem em países da União ou legalmente importadas de países terceiros e colocadas em livre prática, podem circular de forma livre e plena entre os vários países da União, devido à supressão de quaisquer direitos aduaneiros ou de encargos de efeito equivalente sobre esses produtos e devido à eliminação de quaisquer barreiras técnicas, físicas, administrativas, fiscais, monetárias, que se oponham à livre circulação de mercadorias entre os países da união europeia. Cfr. CAMPOS, João M. C., e CAMPOS, João L. C., *Manual de Direito Europeu: O sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económico da União Europeia*, 6.ª Ed., Coimbra Editora, 2010, pp. 526.

³⁵ Cfr. MACHADO, Jónatas E. M., *Direito da União Europeia*, 1ª Ed., Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, outubro, 2010, pp. 270; Apesar de no Tratado de Roma não existir uma referência clara aos direitos fundamentais dos cidadãos europeus, foi nos Tratados fundadores, que surgiram as primeiras referências às liberdades fundamentais dos cidadãos – Cfr. SANTOS, Luciana, *Os Direitos Fundamentais na União Europeia - As alterações introduzidas pelo Tratado de Lisboa*, Faculdade de Direito, Universidade do Porto, 2011, p. 27. As liberdades fundamentais são consideradas como “direitos materialmente fundamentais dos cidadãos europeus” - MACHADO, Jónatas E. M., *Direito da União Europeia*, 1ª Ed., Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, outubro, 2010, pp. 273.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

O Mercado Interno assegura a extinção de todas as barreiras estatais independentemente da forma que estas assumam (físicas, aduaneiras, técnicas, comerciais, fiscais, restrições monetárias ou de ajudas estatais às empresas, que as coloquem numa situação mais vantajosa face às outras empresas presentes no mercado), que se oponham à livre circulação dos fatores de produção, ao livre exercício das atividades económicas e de todas as barreiras provenientes de comportamentos anticoncorrenciais, efetuados pelo Estados ou pelas empresas, que violam o Princípio da Concorrência Leal, presente no artigo 101º e seguintes do TFUE³⁶. Possibilita a coesão económica e social, o crescimento económico das empresas e o desenvolvimento das mesmas. Permite às empresas que se localizem em Estados com os sistemas tributários mais favoráveis a deslocação dos seus fatores de produção para Estados, que lhes permitam alcançar maior eficiência económica, o aumento da competitividade entre as empresas e o estreitamento das relações entre os cidadãos europeus, que podem residir e circular livremente nos países europeus³⁷.

Contudo é de salientar, que as políticas e os objetivos consagrados no Tratado principalmente o aprofundamento da integração económica, podem ser colocados em causa pelas posições e políticas fiscais adotadas pelos Estados-Membros, constituindo a falta de harmonização fiscal dos Estados um entrave ao correto funcionamento e desenvolvimento do Mercado Interno. A progressiva eliminação dos obstáculos não fiscais às operações intercomunitárias tem feito sobressair as questões fiscais, nomeadamente ao nível da tributação das sociedades. É necessário um mínimo de neutralidade fiscal nas transações e investimentos, sob pena do fator fiscal influenciar o comércio internacional, afetar a concorrência e localização dos fatores de produção e distorcer a afetação dos recursos³⁸.

Neste âmbito, cumpre salientar face à questão principal que se pretende tratar, que as distorções fiscais principalmente ao nível da tributação das sociedades, afetam diretamente o exer-

³⁶ Cfr. CAMPOS, João M. C., e CAMPOS, João L. C., *Manual de Direito Europeu: O sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económico da União Europeia*, 6.ª Ed., Coimbra Editora, 2010, pp. 521.

³⁷ Cfr. MACHADO, Jónatas E. M., *Direito da União Europeia*, 1ª Ed., Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, outubro, 2010, pp. 269.

³⁸ Cfr. PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 25.

cício das liberdades económicas fundamentais, previstas no Tratado da União Europeia, com especial relevância para a liberdade de estabelecimento, prestação de serviços e circulação de capitais e tem efeitos negativos na construção do Mercado Interno. A falta de harmonização da tributação das sociedades pode determinar a afetação de recursos, a localização de investimentos em função de critérios fiscais com o objetivo de obter um regime de tributação mais favorável, em detrimento de um regime mais eficiente e contribui para a concorrência fiscal entre Estados-Membros.

A falta de harmonização dos sistemas fiscais no âmbito da tributação das empresas, afeta particularmente o direito de estabelecimento. Este direito fundamental compreende a constituição e gestão de sociedades nas mesmas condições extensivas aos nacionais dos Estados-Membros onde se visa efetuar o estabelecimento e a possibilidade de desenvolver as atividades empresarias através de agências ou sucursais. Nesta aceção, os nacionais de outros Estados-Membros devem beneficiar de um tratamento igual ao conferido aos cidadãos nacionais do Estado-Membro onde pretendem exercer a sua atividade. Esta igualdade de tratamento deve englobar os aspetos fiscais, visto que, o regime de tributação vigente num determinado Estado influencia de forma determinante a localização das empresas, que pretendem controlar os custos de produção, otimizar a sua atuação nos mercados internacionais e maximizar os lucros de forma a melhorar a rentabilidade do grupo³⁹.

A liberdade de prestação de serviços implica que as empresas de um Estado-Membro possam prestar serviços, que tenham como destinatários entidades ou pessoas residentes noutros Estados-Membros e possam executar a prestação de serviços no Estado-Membro do destinatário, exercendo naquele Estado a sua atividade. A falta de harmonização fiscal e o direito de cada estado tributar os rendimentos provenientes das atividades desenvolvidas no seu Estado, afeta a liberdade de prestação de serviços, visto que, estas situações podem dar origem à dupla tributação de rendimentos⁴⁰.

³⁹ PEREIRA, Paula R., A *Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp.29 e 30.

⁴⁰ PEREIRA, Paula R., A *Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 31.

Por fim a liberdade de circulação de capitais é essencial para a efetiva concretização das liberdades económicas, uma vez que é necessária a transferência de capitais para os Estados-Membros onde se pretende exercer o direito de estabelecimento.

As discrepâncias entre os regimes de tributação podem motivar a transferência de lucros de empresas localizadas em Estados com regimes de tributação mais elevados, para empresas localizadas em Estados com regimes de tributação mais favoráveis, o que pode contribuir para aumentar a concorrência fiscal entre Estados⁴¹.

A realização de um Mercado Comum com a consagração da liberdade de circulação de mercadorias, pessoas, capitais e serviços, com a abolição das fronteiras físicas entre os países da União e com o fim das restrições comerciais existentes, representa a maior revolução nas relações comerciais a nível mundial, tendo sido a única até ao momento a ser realizada com sucesso.

II. Concorrência no âmbito do Mercado Interno

A temática da Concorrência remete-nos automaticamente para a ideia de mercado e de atividade económica. É no mercado que se satisfazem as necessidades coletivas e individuais, onde se regula a utilização dos fatores de produção, onde se processa o crescimento económico da maioria dos Estados e onde se determina a afetação e distribuição dos rendimentos.

É na verdade do Mercado Interno que resulta um princípio de Concorrência dotado de relevância jurídica, conformador da constituição económica Europeia, propulsor da integração europeia e que tem como intuito impedir as intervenções públicas ou privadas que são incompatíveis com o mercado e que conseqüentemente criam desequilíbrios ao bom funcionamento do mercado.

A liberalização das trocas comerciais e o desenvolvimento de relações equilibradas entre os vários sectores económicos que compõem o mercado interno, não seria possível apenas com

⁴¹ PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 32.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

a abolição das barreiras estaduais. Imponha-se a necessidade de garantir que eram criadas medidas adicionais, que assegurassem que a concorrência não era falseada e que os vários sectores operavam num mercado em que a concorrência era prática e eficaz⁴².

Devido à interdependência que caracteriza as relações económicas internacionais, as decisões económicas tomadas no âmbito da política económica nacional, não têm repercussões apenas na economia nacional, verificando-se um impacto das medidas adotadas noutros Estados-Membros⁴³.

O Mercado Interno assenta nos princípios do liberalismo económico, que se caracteriza pela primazia da iniciativa privada, da proteção da propriedade privada, dos direitos sociais, da livre concorrência, da concorrência não falseada, do crescimento económico sustentável e pelo não intervencionismo do Estado na economia. Atendendo a esta inspiração liberal que serve de base à política económica europeia, não se podia prescindir da determinação de regras de concorrência para assegurar o bom funcionamento do mercado.

A garantia do normal funcionamento do mercado interno, de que a concorrência em todos os sectores económicos a operar dentro do mercado não seja falseada e que o mercado seja justo, livre e leal⁴⁴ ficou consagrada na al. b) do n.º 1 do artigo 3º do TFUE, segundo o qual *“a União dispõe de competência exclusiva (...) estabelecimento das regras de concorrência necessárias ao funcionamento do mercado interno”*.

⁴² O modelo de concorrência adotado pela comunidade europeia é o modelo de concorrência *praticável*, no qual a empresa é considerada como elemento central, como uma organização coletiva duradoura e que define a sua estratégia conforme as informações, que dispõe do mercado. Este modelo permite a presença de várias empresas no mercado, que estão em constante concorrência, numa luta económica saudável e dinâmica e permite aos consumidores disporem de uma oferta de bens e serviços muito mais alargada e com preços muito mais competitivos. Este comportamento por parte das empresas fez com que a comunidade, no âmbito da concorrência, se preocupasse mais com o comportamento das empresas em detrimento do número de empresas, que oferecem bens e serviços. Este modelo de concorrência foi adotado em detrimento do modelo de concorrência *perfeita* ou *pura*, considerado com o modelo ideal, no qual o empresário tendo em conta a oferta e a procura, apenas ajusta as quantidades e fixa os preços dos bens, - Cfr. MURTEIRA, Mário, *Economia do Mercado Global – Ensaio sobre condicionantes mega e macro das estratégias empresariais*, Editorial Presença, Lisboa, 1997, pp. 23; SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 62 e 65.

⁴³ Cfr. CUNHA, Patrícia S., *Auxílios de Estado Fiscais e Princípio da Não Discriminação Fiscal, Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor João Lumbrals*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 2000, pp. 892.

⁴⁴ Salvo nos casos em que o Tratado estabelece um regime excecional para um determinado sector.

O Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia consagrou um verdadeiro Direito da Concorrência, ao determinar nos artigos 101^o e seguintes um conjunto de disposições normativas, que regulam a concorrência, cuja competência pertence em exclusivo à União Europeia, constituindo a sua aplicação de forma uniforme um dos objetivos essenciais do mercado interno⁴⁵.

III. Determinação do conceito de Mercado

A constituição de um mercado interno implicava a concretização de uma integração económica superior, que se caracterizava não só pelo estabelecimento da livre circulação de bens, como também pela livre circulação de fatores de produção (capital, trabalho e iniciativa privada), num mercado que se pretendia justo, livre e no qual a concorrência não fosse falseada.

De acordo com o Tribunal Geral da União Europeia uma “*definição adequada de mercado é condição necessária e prévia a qualquer julgamento que incida sobre um comportamento pretensamente anticoncorrencial*”⁴⁶.

De forma introdutória é importante proceder a um esclarecimento do que se entende por Mercado no âmbito da concorrência, uma vez que a determinação do conceito de mercado é essencial para determinar as condicionantes concorrenciais, que atuam sobre um determinado agente, que presta serviços ou transaciona produtos para garantir a segurança jurídica dos agentes económicos e a transparência das decisões administrativas.

⁴⁵ Apesar do artigo 3^o al.b) do TFUE dispor, que o estabelecimento das regras de concorrência necessárias ao funcionamento do mercado interno pertencem em exclusivo à União Europeia, esta competência pode ser concertada e partilhada entre o União e os Estados-Membros, segundo a al.b) do n.º2 do artigo 4^o do TFUE. Todas estas políticas devem ter como critério base ou de limitação o Princípio da Livre Concorrência, operando desta forma num “quadro de licitude jusconcorrencial”, através do qual, todos os atos praticados estão em conformidade com o direito da concorrência – Cfr. GORJÃO-HENRIQUES, Miguel, *Direito da União - História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 6.ª Ed., Almedina, 2010, pp. 641.

⁴⁶ Cfr. Acórdão do Tribunal de Primeira Instância (Primeira Secção) de 10 de março de 1992, proc. n.º T-68/89, T-77/89, T-78/89, *Società Italiana Vetro SpA* (68/89), *Fabbrica Pisana SpA* (77/89), *PPG Vernante Pennitalia SpA* (78/89) v. *Comissão das Comunidades Europeias*, p. 159.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Podemos definir Mercado como a *“delimitação de uma área de confronto entre as empresas, no jogo da concorrência, em termos materiais (produtos e serviços), geográficos, e temporais”*⁴⁷. Um mercado funciona como um mecanismo de coordenação das várias atividades económicas presentes numa determinada economia, onde as forças da oferta e da procura vão determinar os preços, a produção e os métodos de produção, através de um ajustamento automático dos movimentos dos preços⁴⁸. Uma análise económica do conceito de Mercado, exclui do conceito os tipos de agentes, as formas de transação envolvidas e os bens que integram o mercado⁴⁹.

A definição de mercado não é um fim e si mesmo, constitui antes um meio ou um instrumento para identificar e definir os limites da concorrência entre as empresas e alcançar um determinado objetivo⁵⁰. A definição de mercado é de tal forma importante, que o Tribunal de Justiça não aceita discutir a definição de mercado de modo autónomo, ou seja, sem que haja uma questão subjacente para a qual a determinação de mercado seja relevante⁵¹.

No âmbito do direito da concorrência a definição de mercado pode ter fins mediatos ou imediatos. No que diz respeito aos fins mediatos a definição de mercado visa justificar a própria restrição da iniciativa económica privada e a liberdade contratual do Estado.

Segundo ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, o direito da concorrência não pode ser entendido como uma *“exigência incontornável, autojustificada e autossuficiente”*, mas sim como uma parte integrante de um sistema mais vasto, que inclui direitos e liberdades fundamentais. Toda a

⁴⁷ Cfr. FERRO, Miguel S., *A Definição de Mercados Relevantes no Direito Europeu e Português da Concorrência*, Coimbra, Almedina, 2015, pp. 20.

⁴⁸ Cfr. BOYER, Robert e DRACHE, Daniel., *State Against Markets, the limits of globalization*, Routledge, London, 1996, pp. 3.

⁴⁹ De acordo com ALFREDO DE SOUSA citado por ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, o mercado compreende *“um espaço abstrato onde se encontram a procura e a oferta agregada dos agentes económicos, cujos objetivos contraditórios se harmonizam, em cada momento, através dos preços de transação entre eles”* - Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 54.

⁵⁰ Segundo OLIVEIRA PAIS citado no por MIGUEL SOUSA FERRO, a definição de mercado é um simples passo intermediário na investigação de um determinado comportamento adotado pelas empresas no mercado, ou nas alterações estruturais na oferta dos produtos, ou seja, é *“um meio para um fim”* - Cfr. FERRO, Miguel S., *A Definição de Mercados Relevantes no Direito Europeu e Português da Concorrência*, Coimbra, Almedina, 2015, pp. 265.

⁵¹ Acórdão do Tribunal de Primeira Instância (Quinta Secção) de 25 de outubro de 2005, proc. n.º 38/02, *Groupe Danone v. Comissão das Comunidades Europeias*, p.99.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

fundamentação da intervenção reguladora ou sancionatória do Estado está intimamente relacionada com questões económicas de *custo-benefício*⁵².

A ponderação de um *custo-benefício* encontra expressão constitucional no princípio da proporcionalidade, quando um interesse é sacrificado em detrimento de um interesse promovido pela defesa da concorrência, no entanto, esta ponderação não pode ser efetuada sem que os limites do mercado estejam previamente determinados, uma vez que só assim é possível aferir o *custo-benefício*. Determinando o mercado é possível identificar a falha de mercado e verificar se a mesma justifica uma intervenção estatal.

Os fins imediatos da definição de mercado são os mais debatidos, no entanto, são os que mais erros apresentam. O objetivo imediato da definição de mercado é o de “*permitir, quando necessário, a análise da importância e impacto de práticas no mercado, com vista à determinação da sua admissibilidade ou proibição, da extensão da responsabilidade pessoal e quantificação da coima, ou da tributação de direitos e obrigações às empresas em causa, a terceiros e às próprias autoridades*”⁵³.

Definir mercado em termos materiais permite identificar de forma sistemática os condicionamentos concorrenciais, que as empresas em causa têm de enfrentar. Já a definição de mercados em função do seu produto ou da sua posição geográfica permite identificar os concorrentes efetivos das empresas, que sejam suscetíveis de restringir o seu comportamento ou de as impedir de atuar independentemente de existir uma pressão concorrência efetiva⁵⁴.

A definição de mercado constitui assim um instrumento legitimador essencial do Direito da Concorrência, contudo é fundamental determinar o conceito de *Mercado Relevante*.

⁵² Segundo ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO citado em por ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS – Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003.

⁵³ Segundo ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO citado em por ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS – Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003.

⁵⁴ Cfr. Comunicação da Comissão relativa à definição de mercado relevante para efeitos do Direito comunitário da Concorrência, de 09 de dezembro de 1997, Jornal Oficial n.º C 372, p. 0005-0013.

IV. A determinação do conceito de Mercado Relevante no âmbito do Direito da Concorrência e a sua relevância no regime dos Auxílios de Estado

A definição de mercado constitui um elemento essencial e estruturante do pensamento jus-concorrencialista, não sendo possível aplicar Direito da Concorrência a uma situação concreta, sem previamente definir *mercado relevante*.

Apesar da definição de mercado ser essencial, nem sempre foi este o pensamento seguido pela jurisprudência, visto que, antes do Tribunal de Justiça ter analisado o conceito de mercado relevante pela primeira vez, foram várias as decisões proferidas pelo mesmo, sem que antes fosse feita uma delimitação de mercado⁵⁵. A mudança de paradigma pelo Tribunal de Justiça, no que concerne à aplicação do direito da concorrência com recurso à delimitação de mercado relevante, só ocorreu alguns anos após a alteração de TCECA para o TCEE e com a decisão proferida no Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de fevereiro de 1973, no proc.n.º C-6/72, que opunha a *Europemballage Corporation e a Continental Can Company Inc à Comissão das Comunidades Europeias*, segundo a qual “a delimitação do mercado em questão é de importância essencial, por as possibilidades de concorrência só poderem ser apreciadas em função das características dos produtos em causa”. A definição de mercado surge como uma imposição do Tribunal de Justiça da União Europeia pela defesa dos direitos dos particulares e em último caso do próprio Estado de Direito.

A delimitação do mercado em função do seu produto ou da sua dimensão geográfica é fundamental na apreciação dos processos de concorrência. O conhecimento dos critérios e dos

⁵⁵ No primeiro período de aplicação do Direito da Concorrência (entre 1952 e 1973) é possível perceber que a delimitação de mercado, não foi totalmente negligenciada pelo Tribunal de Justiça, tendo o mesmo procedido a delimitações de mercado – Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça 26 de junho de 1958, proc. n.º C-12/57, *Syndicat de la Sidérurgie du Centre-Midi e High Authority of the European Coal and Steel Community v. Alta Autoridade da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço*; Acórdão do Tribunal de Justiça, de 21 de fevereiro de 1973, proc. n.º C-6/72, *Europemballage Corporation, e Continental Can Company Inc. v. Comissão das Comunidades Europeias*, pp. 32. A codificação dos conceitos e do método de definição de mercados, pela Comissão Europeia apenas surgiu em 1986, com a Comunicação dos *Auxílios de Minimis* – Comunicação relativa aos acordos de pequena importância que não são abrangidos pelo disposto no n.º 1 do artigo 85º do Tratado que institui a CEE, no Jornal Oficial n.º C-231/2 de 12 de Setembro de 1986. O Regulamento de controle de concentrações e o Regulamento de Implementação adotados em 1989 e 1990 já incluíam os conceitos de mercado, de produto e de mercado geográfico relevante - Cfr. FERRO, Miguel S., *A Definição de Mercados Relevantes no Direito Europeu e Português da Concorrência*, Coimbra, Almedina, 2015, pp. 34 e 39.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

elementos utilizados pela Comissão para proferir uma decisão tornam o processo mais transparente e aumentam a segurança jurídica dos agentes.

Atualmente a definição de mercado relevante conta com um vasto leque de decisões da Comissão Europeia, da Autoridade da Concorrência dos Estados-Membros e com a *Comunicação da Comissão relativa à definição de mercado relevante para efeitos do Direito Comunitário da Concorrência*⁵⁶.

O mercado pode ser definido em função do seu produto ou em função da sua dimensão geográfica. A Comunicação da Comissão define como *Mercado de Produto* relevante aquele que “*compreende todos os produtos e/ou serviços considerados permutáveis ou substituíveis pelo consumidor devido às suas características, preços e utilização pretendida*”⁵⁷.

O *Mercado Geográfico relevante* compreende a “*área em que as empresas em causa fornecem produtos ou serviços, em que as condições da concorrência são suficientemente homogêneas e que podem distinguir-se de áreas geográficas vizinhas devido ao facto, em especial, das condições da concorrência serem consideravelmente diferentes nessas áreas*”⁵⁸.

O entendimento da Comunicação sobre a definição de Mercados e os princípios consagrados, não deixam dúvidas quanto à irrelevância da definição de Mercado Relevante em matéria de Auxílios de Estado, a sua aplicação quase exclusiva às temáticas abrangidas pelo artigo 101º e 102º do TFUE e ao controlo de concentrações ao determinar, que “*no âmbito dos processos relativos a auxílios estatais, a análise centra-se no beneficiário do auxílio e no sector/indústria em*

⁵⁶ Cfr. Comunicação da Comissão, relativa à definição de mercado relevante para efeitos do Direito Comunitário da Concorrência, publicada no Jornal Oficial n.º C - 372 de 09.12.1997, p.1-12.

⁵⁷ Definição de mercado de produto relevante, presente no ponto 7 da Comunicação da Comissão relativa à definição de mercado relevante para efeitos do Direito comunitário da Concorrência, de 09 de dezembro de 1997, Jornal Oficial n.º C 372, p. 0005-0013. Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de fevereiro de 1973, proc. n.º C-6/72, *Europemballage Corporation e Continental Can Company v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 32.

⁵⁸ Definição de mercado geográfico relevante, presente no ponto 8 da Comunicação da Comissão relativa à definição de mercado relevante para efeitos do Direito comunitário da Concorrência, de 09 de dezembro de 1997, Jornal Oficial n.º C 372, p. 0005-0013. Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de fevereiro de 1978, proc. n.º C-27/76, *United Brands Company e United Brands Continentaal BV v. Comissão das Comunidades Europeias*, p.11.

*causa mais do que na identificação dos condicionalismos concorrenciais defrontados pelo beneficiário do auxílio. Sempre que se coloque o problema da análise do poder de mercado e, por conseguinte, do mercado relevante num processo específico, a apreciação do auxílio poderá basear-se na abordagem delineada na presente comunicação*⁵⁹.

De acordo, com a Comissão em matéria de Auxílios de Estado só seria necessário definir mercado relevante nos casos em que fosse necessário aferir o poder de mercado das empresas e que mesmo nessas situações a própria Comissão poderia lançar mão de outro método aferir o poder de mercado.

Foi sensivelmente a partir de 2004, que começaram a surgir as primeiras decisões nas quais eram suscitadas questões relativas à definição de mercado no âmbito dos Auxílios de Estado, atendendo aos princípios e à estrutura determinados na *Comunicação da Comissão relativa à definição de mercado relevante para efeitos do Direito Comunitário da Concorrência* e as primeiras referências por parte da Comissão Europeia, relativamente à necessidade de definir os mercados nesta matéria. Apesar das referências feitas pela Comissão, a posição do Tribunal de Justiça manteve-se inalterada durante muito tempo, não discutindo a definição de mercado relevante no contexto da aplicação das normas sobre o controlo de Auxílios de Estado, nem admitindo a relevância da sua determinação neste contexto. Contrariamente o Tribunal Geral distinguiu-se de forma positiva da posição tomada pelo Tribunal de Justiça ao reconhecer a importância da definição de mercado, no contexto da aplicação das normas comunitárias sobre Auxílios de Estado⁶⁰.

De acordo com MIGUEL SOUSA FERRO resulta da jurisprudência do Tribunal Geral, que os princípios de delimitação de mercado são uniformes nas várias áreas de direito da concorrência, sendo as conclusões sobre a definição de mercado relevante aplicadas às situações previstas nos artigos 101º e 102º do TFUE e diretamente aplicáveis ao controlo dos Auxílios de Estado⁶¹.

⁵⁹ Cfr. FERRO, Miguel S., *A Definição de Mercados Relevantes no Direito Europeu e Português da Concorrência*, Coimbra, Almedina, 2015, pp. 165 e 166.

⁶⁰ Cfr. FERRO, Miguel S., *A Definição de Mercados Relevantes no Direito Europeu e Português da Concorrência*, Coimbra, Almedina, 2015, pp. 167.

⁶¹ Cfr. FERRO, Miguel S., *A Definição de Mercados Relevantes no Direito Europeu e Português da Concorrência*, Coimbra Almedina, 2015, p. 167.

Foi no Acórdão do Tribunal Geral de 28 de fevereiro de 2002, no proc. n.º T-155/98, *Side v. Comissão das Comunidades Europeias*, que o Tribunal Geral procedeu efetivamente a uma profunda discussão sobre a definição do mercado, tendo inclusive discordado da delimitação efetuada pela Comissão e anulado a decisão da mesma, por considerar, que houve “*erro manifesto de apreciação*” quanto à definição de mercado por parte da Comissão⁶².

Podemos afirmar, que existia uma espécie de esquizofrenia por parte da Comissão Europeia quanto à relevância da definição de mercado para aplicação das disposições normativas referentes aos Auxílios de Estado presentes no artigo 107º do TFUE, porque apesar das duas Comunicações adotadas pela Comissão⁶³, que reconheciam e afirmavam a necessidade de determinar este conceito para a aplicação das disposições referidas, a Comunicação sobre a Definição de Mercados apenas colocava a hipótese de se poder utilizar a presente comunicação no contexto de averiguação de auxílios quando se colocasse “*o problema da análise do poder de mercado*”⁶⁴.

V. A determinação do conceito de Empresa no âmbito do direito Comunitário da Concorrência

Conforme, afirmamos anteriormente a afetação do comércio entre Estados-Membros e as distorções da concorrência podem ocorrer não só através dos comportamentos realizados pelos Estados, mas também através das condutas (unilaterais ou bilaterais) das empresas presentes no mercado.

Apesar, da presente dissertação não incidir sobre às práticas realizadas pelas empresas, achamos pertinente a determinação do conceito de empresa no âmbito do direito comunitário da concorrência face à relevância das mesmas para a presente dissertação.

⁶² Acórdão do Tribunal Geral de 28 de fevereiro de 2002, proc. n.º T-155/98, *Side v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 71

⁶³ Clarificação das recomendações da Comissão em matéria de aplicação das regras de concorrência aos projetos de novas infraestruturas de transporte, no Jornal Oficial n.º C 298/5, de 30 de setembro de 1997, p.0005-0009, p. 28, segundo o qual “*A avaliação (...) implica uma definição do mercado em questão*”; Comunicação da Comissão Europeia: Enquadramento Comunitário dos Auxílios Estatais no setor dos veículos automóveis, Jornal Oficial n.º C 279/1, de 15 de setembro de 1997, p. 0001-0008, p. 2.3.

⁶⁴ Cfr. FERRO, Miguel S., *A Definição de Mercados Relevantes no Direito Europeu e Português da Concorrência*, Coimbra, Almedina, 2015, pp. 330.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

O âmbito pessoal de aplicação das disposições normativas presentes nos artigos 101º e 102º do TFUE, abrange os comportamentos realizados pelas empresas. Neste âmbito, o Tratado não fornece uma definição jurídica de empresa para efeitos do artigo 101º do TFUE. A determinação do conceito de empresa foi uma tarefa desenvolvida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, que tem entendido que “*empresa é constituída por uma organização unitária de elementos pessoais, materiais e imateriais, ligada a um sujeito juridicamente autónomo e que prossegue, de forma duradoura, um objetivo económico determinado*”⁶⁵ ou de forma mais simplificada empresa é uma entidade, que desenvolve uma atividade económica⁶⁶, que consiste na oferta de bens e serviços, independentemente do seu estatuto jurídico, do seu escopo lucrativo e da sua forma de financiamento⁶⁷. Nestes termos o conceito de empresa determinado pelo TJUE não é o mesmo adotado pela legislação nacional dos países que constituem a União.

O sujeito do direito da concorrência, não é apenas uma empresa em sentido económico. Segundo JOÃO MOTA DE CAMPOS, entende-se por sujeito do direito da concorrência, a(s) pessoa(s) singular(es) ou a sociedade a que a empresa pertence, não constituindo um facto relevante a natureza jurídica desta⁶⁸.

⁶⁵ O conceito de empresa, foi determinado pela primeira vez no Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de julho de 1984, proc. n.º C-170/83, *Hydrotherm Gerätebau*, p.11.

⁶⁶ Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 11 julho de 2006, proc. n.º C-205/03, *Federación Española de Empresas de Tecnología Sanitaria v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 25; Acórdão do Tribunal de 16 de junho de 1987, proc. n.º 118/85, *Comissão das Comunidades Europeias v. República Italiana*, p.3 e Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção), de 18 de junho de 1998, proc. n.º 35/96, *Comissão das Comunidades Europeias v. República Italiana*, p.36, definem, que atividade económica é qualquer atividade que ofereça bens e serviços, num determinado mercado.

⁶⁷ Cfr. CADETE, Eduardo M., *Concorrência e Serviços de Interesse Económico Geral*, 1.ª Ed., Principia, maio, 2005, pp. 22; CAMPOS, João M. et. al., *Manual de Direito Europeu: O sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económico da União Europeia*, 7.ª Ed., Coimbra Editora, 2014, pp. 624 e 625; Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça (Sexta secção) de 23 de abril de 1991, proc. n.º C-41/90, *Klaus Höfner et Fritz Eiser v. Macrotron GmbH*, p. 21; Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção) de 10 de janeiro de 2006, proc. n.º C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze v. Cassa di Risparmio di Cassa di Risparmio di Firenze E O.*, p. 107; Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 11 julho de 2006, proc. n.º C-205/03, *Federación Española de Empresas de Tecnología Sanitaria v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 25; Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 01 julho de 2008, proc. n.º C-49/07, *Motosykletistiki Omospondia Ellados NPID v. Elliniko Dimosio*, p. 21.

⁶⁸ Cfr. CAMPOS, João M. et. al., *Manual de Direito Europeu: O sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económico da União Europeia*, 7.ª Ed., Coimbra Editora, 2014, pp. 625.

Para efeitos do artigo 101º do TFUE as pessoas físicas, que exerçam uma atividade económica de natureza empresarial, também devem ser consideradas como empresas, inclusive *“agrupamentos, associações, fundações ou qualquer outra entidade, dotada de personalidade jurídica e de capacidade para participar na vida económica e que efetivamente se entregue a uma atividade no domínio da economia”*⁶⁹. Qualquer entidade que realize um comportamento anticoncorrencial, independentemente de possuir ou não personalidade jurídica, a responsabilidade decorrente desse comportamento será imputada à pessoa jurídica, que responda pela atividade desenvolvida.

O direito da concorrência abrange todos os comportamentos, que de forma direta ou indireta, atual ou potencial, ameacem a liberdade do comércio entre Estados-Membros e cujos efeitos negativos se repercutam no bom funcionamento do mercado interno. É neste quadro que os comportamentos das empresas em particular os acordos realizados entre empresas, os abusos de posição dominante e as concentrações de empresas, têm um impacto significativo no bom funcionamento do mercado interno, e que ameaçam restringir ou falsear a concorrência.

VI. A aplicação do Direito da Concorrência às Instituições Comunitárias

Conforme, foi referido anteriormente as instituições europeias também se encontram vinculadas às disposições normativas do direito da concorrência, nos termos do artigo 103º do TFUE. A competência para criar os regulamentos e as diretivas necessárias para à aplicação efetiva do direito da concorrência, está adstrita ao Conselho, que tem o dever de o fazer sob proposta da Comissão e após consulta do Parlamento Europeu.

A Comissão tem a obrigação, segundo o artigo 105º do TFUE de zelar pelo cumprimento das disposições prevista nos artigos 101º e 102º do TFUE, devendo desta forma proceder à instrução de possíveis casos de infração, averigua-los e puni-los se realmente se verificarem. É, ainda à Comissão que compete aprovar os regulamentos de execução, dos regulamentos e diretivas do

⁶⁹ Cfr. CAMPOS, João M. et. al., *Manual de Direito Europeu: O sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económico da União Europeia*, 7.ª Ed., Coimbra Editora, 2014, pp. 625.

Conselho. A Comissão tem ainda um papel fundamental na avaliação da compatibilidade dos Auxílios de Estado com o mercado interno⁷⁰.

VII. Definição de Concorrência no âmbito do Direito Comunitário

O Direito da Concorrência constitui um verdadeiro *“ pilar da construção da União Europeia ”* e é condição basilar de toda a política económica da união, encontrando-se relacionado de forma direta com outras políticas previstas no Tratado, que são da competência da União Europeia⁷¹. A política comunitária da concorrência está prevista nos artigos 101º a 109º do TFUE e, incide sobre os comportamentos das empresas (artigos 101º a 106º do TFUE), dos Estados (artigos 107º a 109º do TFUE) e sobre os comportamentos das próprias instituições, órgãos e organismos da União Europeia.

Entende-se por Direito da Concorrência em termos gerais *“ o conjunto de normas que regula a atividade económica das empresas nos mercados, proibindo e sancionando práticas coletivas unilaterais prejudiciais para o bem-estar social (acordos, práticas concertadas e decisões de associações de empresas, abusos de posição dominante e abusos de dependência económica), bem como a própria alteração da estrutura concorrencial que, previsivelmente, conduza ao mesmo resultado (controlo de concentrações), e ainda determinados tipos de intervenções de Estado distorcivas da concorrência (Auxílios de Estado) ”*⁷²⁷³.

⁷⁰ Cfr. MACHADO, Jónatas E. M., *Direito da União Europeia*, 1ª Ed., Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, outubro, 2010, pp. 381.

⁷¹ É o caso da política monetária, prevista no artigo 127º n.º 1 do TFUE, da política económica, prevista no artigo 120º do TFUE, da política industrial, prevista no artigo 173º do TFUE e da política comercial, prevista no artigo 206º do TFUE.

⁷² Cfr. FERRO, Miguel S., *A Definição de Mercados Relevantes no Direito Europeu e Português da Concorrência*, Coimbra, Almedina, 2015, pp. 19.

⁷³ Para um desenvolvimento mais aprofundado das práticas mencionadas consultar Acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de julho de 1991, proc. n.º C-49/92P, *Comissão das Comunidades Europeias v. Anic Partecipazioni SpA*, p. 40; Acórdão do Tribunal de Justiça de 13 de fevereiro de 1979, proc. n.º 85/76, *Hoffmann-La Roche & Co v. Comissão das Comunidades*, p. 38; Acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 23 de outubro de 2003, proc. n.º T-65/98, *Van der Bergh Foods Ltd v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 154; Acórdão do Tribunal de Primeira Instância (Quinta Secção Alargada) de 30 de janeiro de 2007, proc. n.º T-340/03, *France Télécom SA v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 195 e 196; Acórdão do Tribunal de Primeira Instância (Terceira Secção) de 30 de setembro de 2003, proc. n.º T-203/01, *Manufacture française des pneumatiques Michelin v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 241 e 242; MACHADO, Jónatas E. M., *Direito da União Europeia*, 1ª Ed., Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, outubro, 2010, pp. 388 e 408; CAMPOS, João M. C., e CAMPOS, João L. C., *Manual*

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

O objetivo principal do direito da concorrência é proceder à integração económica dos vários mercados, restringir e impedir as práticas públicas ou privadas, que sejam incompatíveis com o mercado garantindo a existência das condições necessárias ao desenvolvimento harmonioso e equilibrado das atividades comerciais entre os Estados-Membros e ao bom funcionamento do mercado interno⁷⁴.

A concorrência não só é positiva para o Mercado Interno como também é essencial para o correto desenvolvimento do mesmo. Sem concorrência não existe mercado, no entanto, a própria existência de vários operadores no mercado, origina o desaparecimento da concorrência e do próprio mercado que a sustenta. Desta forma a concorrência e o mercado para sobreviverem, dependem da legislação *anti-trust*.

A concorrência possibilita aos cidadãos condições mais vantajosas, no momento de adquirir bens e serviços. As empresas concorrentes no mercado são obrigadas a possuir uma maior variedade de produtos, a desenvolver novos produtos e a ter preços mais competitivos, para não desaparecerem do mercado ou para conseguirem captar mais clientes, que no momento de adquirirem um bem ou serviço, têm em consideração fatores como a oferta e a procura do mercado, o preço e qualidade dos produtos, os constrangimentos e as facilidades de circulação dos bens e serviços.

Face à delimitação concetual realizada, podemos afirmar que o Direito da Concorrência Comunitário, incide sobre os comportamentos e as práticas desenvolvidas pelas empresas (acordos, cartéis, abusos de posições dominantes e concentrações) e sobre os comportamentos dos Estados.

de *Direito Europeu: O sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económico da União Europeia*, 6.ª Ed., Coimbra Editora, 2010, pp. 619 e 630.

⁷⁴ Cfr. CUNHA, Patricia S., *Auxílios de Estado Fiscais e Princípio da Não Discriminação Fiscal, Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor João Lumbrals*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 2000, pp. 893.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Contudo, as regras destinadas à concorrência entre empresas (interempresarial⁷⁵), são bastante diferentes das regras que integram o instituto dos Auxílios de Estado, cujos destinatários imediatos são os Estados-Membros e que encontram fundamento não só nas disposições normativas sobre a concorrência, presentes no Tratado, como também nos princípios de direito comunitário como a unificação do mercado interno e da não discriminação. A intervenção do Estado na Economia suscita graves problemas de compatibilidade entre o direito interno e o direito comunitário⁷⁶.

As disposições normativas do direito da concorrência, direcionadas para as práticas realizadas pelas empresas e as direcionadas para os comportamentos realizados pelos Estados, partilham o mesmo objetivo: evitar que a concorrência seja ou possa ser falseada e evitar que as relações comerciais entre os Estados-Membros sejam afetadas⁷⁷.

Os comportamentos realizados pelos Estados, podem afetar gravemente a concorrência intracomunitária, visto que, estes comportamentos criam verdadeiras barreiras invisíveis ao comércio e instituem comportamentos protecionistas, contrários aos fundamentos do mercado interno, privilegiam determinados agentes económicos (individuais, setoriais, regionais) que podem constituir verdadeiras violações do princípio da igualdade de oportunidades e às liberdades fundamentais dos cidadãos europeus, como colocam em causa a eficiência e a equidade económica⁷⁸.

Face à questão que se pretende desenvolver no âmbito desta dissertação, o nosso estudo vai incidir apenas sobre as intervenções dos Estados, mais concretamente sobre a concessão de Auxílios de Estado (auxílios sobre a forma tributária), que de acordo com o artigo 107º n.º 1 do TFUE são incompatíveis com o mercado, podendo a sua concessão, violar não só a concorrência

⁷⁵ Na concorrência interempresarial, as empresas concorrem entre si, pela obtenção de mercados e clientes e concorrem para atingir um determinado objetivo comum. As empresas que concorrem no mercado, são normalmente empresas de dimensão considerável, com poder económico e dotadas de uma certa influência, que estão em constante interação e são maioritariamente de natureza privada. A concorrência e os mercados, não podem abdicar da "*regulação dos poderes públicos, que salvaguarde a competição e defenda a estrutura dos mercados relativamente aos comportamentos dos agentes económicos*" - Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 156.

⁷⁶ Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 82.

⁷⁷ Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 82.

⁷⁸ Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 83.

interempresarial como também a concorrência fiscal. Desta forma, não serão abordadas as práticas anticoncorrenciais realizadas pelas empresas.

VIII. A defesa da Concorrência nos Estados-Membros

Os Estados no que concerne à defesa da concorrência podem optar por dois sistemas: o primeiro sistema consiste numa proibição preventiva das práticas restritivas da concorrência, que são suscetíveis de produzir um prejuízo na concorrência e conseqüentemente na economia — *Teoria da Concorrência-Condição*, ou podem optar apenas por proibir os prejuízos efetivos ou reais na concorrência — *Teoria da Concorrência-Meio*.

A *Teoria da Concorrência-Condição*⁷⁹ caracteriza-se essencialmente pela proibição, a priori dos monopólios e de todos os acordos celebrados entre empresas, que sejam suscetíveis de afetar a estrutura concorrencial do mercado, sendo proibidos todos os comportamentos ou atos por parte das empresas, que possam originar concentrações⁸⁰.

A concorrência nunca pode ser afetada por motivos exteriores ao mercado ou à própria concorrência, sendo a concorrência perspetivada como um bem em si mesmo. Neste sistema, há uma valorização natural da estrutura da concorrência e vigora o princípio de *per se condemnation*, no qual se verifica uma abstração total dos resultados efetivos das restrições à concorrência, sendo apenas considerados os perigos existentes destas práticas.

A *Teoria da Concorrência-Meio*, foi a teoria adotada pela Comunidade Europeia. Ao contrário da *Teoria da Concorrência-Condição*, em que a concorrência é encarada como um bem em si mesmo, nesta teoria a concorrência é considerada como um bem entre muitos outros e não como um bem em si mesmo, cuja ordem jurídica deva defender autonomamente. A concorrência

⁷⁹ Teoria adotada nos EUA e que continua a vigorar desde a promulgação “*Sherman Act*” de 1890 e do “*Clayton Act*” de 1914, contudo, numa versão mais moderada, visto que, no “*Sherman Act*” vigorava uma proibição absoluta em relação a todas os acordos e práticas, que pudessem obstar à concorrência. Os Tribunais adotaram uma solução mais equilibrada, nos termos da teoria da concorrência-condição, que ficou conhecida como “*Rule of Reason*” - Cfr. ALVES, Dora R., *Os poderes de investigação e sanção da Comissão Europeia no âmbito do Direito da Concorrência*, Universidade de Vigo, 2015, p.48; MARTINS, Manuel, *Auxílios de Estado no Direito Comunitário*, 1ª Ed., Principia, maio, 2002, p.12; FONTE, Mário A. B., *Política da Concorrência em Portugal*, Tese de Mestrado, Faculdade de Economia da Universidade do Porto, 2012, p. 4.

⁸⁰ Cfr. SANTOS, António C., et. al., *Direito Económico*, Coimbra, Almedina, 2002, pp. 359; SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 74.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

é um mero instrumento, que permite a realização dos objetivos económicos propostos em que os comportamentos efetivos dos agentes económicos, que provoquem prejuízos efetivos à economia, são privilegiados em detrimento da concorrência⁸¹. Desta forma, interesses sociais e económicos, que ajudem a alcançar um equilíbrio regional ou sectorial considerado relevante, podem ser considerados como interesses superiores e escolhidos em detrimento da concorrência.

O cumprimento dos objetivos presentes no Tratado mais concretamente a consagração de um mercado comum, que funcione em condições análogas às do mercado interno de cada Estado, implica a existência no mercado de uma concorrência eficaz (*“workable competition”*), ou seja, a presença no mercado de um grau de concorrência considerado necessário, para que sejam respeitadas as exigências fundamentais e alcançados os objetivos do Tratado⁸². A exigência de uma concorrência eficaz, permite concluir, que a medida da concorrência pode variar conforme a estrutura económica, o nível de desenvolvimento ou o tipo de produto ou serviço que está em causa.

Segundo ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, há inequivocamente uma aproximação da concorrência praticável com a *Teoria da Concorrência-Meio*, constituindo a primeira uma forma de prosseguir a concorrência-meio. A defesa da concorrência no plano comunitário não é um fim em si mesmo, mas sim um instrumento, entre muitos outros para concretizar os objetivos estipulados no Tratado⁸³.

Um regime de concorrência, que garanta que a concorrência não é falseada no mercado interno e uma política de concorrência prosseguida de acordo com regras consagradas no Tratado são os meios essenciais para que se consiga alcançar o bom funcionamento do mercado interno.

Neste contexto, a legislação *anti-trust*, que é composta por um conjunto de normas dirigidas aos agentes económicos, às empresas, sejam estas de natureza pública ou privada e que operam

⁸¹ Cfr. MARTINS, Manuel, *Auxílios de Estado no Direito Comunitário*, 1.ª Ed., Principia, 2002, pp. 14.

⁸² Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça de 25 de outubro de 1977, proc. n.º C-26/76, Metro SB-Großmärkte GmbH & Co. KG v. Comissão das Comunidades Europeias, p. 20.

⁸³ Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 76.

no mercado, cujo objetivo é impedir a violação das disposições normativas que regulam a concorrência e abrange as regras sobre as coligações e práticas concertadas das empresas, as regras sobre o abuso de posição dominante e as regras sobre as coligações de empresas.

A defesa da concorrência incide ainda como já foi referido, sobre os comportamentos de intervenção por parte dos Estados, que podem colocar em causa a integridade e bom funcionamento do mercado interno e as relações comerciais entre os Estados-Membros.

IX. O Direito da Concorrência presente no TFUE e a sua efetiva aplicação

Conforme foi referido anteriormente, foi no âmbito da Concorrência Institucional que o TFUE, consagrou o regime dos Auxílios de Estado, que se encontra consagrado nos artigos 107º e 108º do TFUE. Estas disposições normativas têm como destinatários diretos os Estados-Membros da União Europeia, e encontram-se inseridas na Secção 2, do Capítulo I, do Título VII do TFUE, referente ao Direito da Concorrência.

As disposições normativas do direito da concorrência, adotadas no Tratado, no âmbito da União Europeia, foram definidas em função da possibilidade de afetação do comércio e da localização das práticas restritivas da concorrência.

As normas de direito da concorrência, plasmadas nos artigos 101º e 102º do TFUE, incidem sobre os comportamentos das empresas, que são suscetíveis de afetar o comércio entre os Estados-Membros⁸⁴ e as disposições previstas nos artigos 107º e 108º do TFUE, incidem sobre as intervenções dos Estados, suscetíveis de afetar o comércio interno.

O Tratado determinou no n.º 1 do artigo 107º, que a aplicação do Direito da Concorrência, não depende de uma afetação efetiva do comércio entre Estados-Membros, sendo suficiente a

⁸⁴ Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 11 de dezembro de 2007, proc. n.º C-280/06, *Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato v. Ente Tabacchi Italiani E O.*, p. 38; Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção) de 07 de janeiro de 2004, proc. apensos n.º C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P e C21/00, *Aalborg Portland E O. v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 59; Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 01 de julho de 2008, proc. n.º C-49/07, *Motosykletistiki Omospondia Ellados NPID v. Elliniko Dimosio*, p. 20.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

prática de um comportamento, que seja suscetível de afetar o comércio. Nestes termos, a aplicação do direito da concorrência, ocorre sempre que *“uma prática anticoncorrencial interfira direta ou indiretamente, atual ou potencialmente, com as trocas comerciais entre Estados; quando tal não aconteça, é à lei e às autoridades nacionais que compete ocupar-se das práticas restritivas da concorrência cujos efeitos se manifestam exclusivamente no âmbito interno”*⁸⁵.

Segundo JOÃO MOTA DE CAMPOS existe uma afetação das trocas comerciais entre os Estados-Membros sempre que *“uma prática restritiva da concorrência possa, de maneira sensível, influenciar as vendas, os aprovisionamentos ou prestações de serviços, interessando a mais de um Estado da União”*⁸⁶. Desta forma, o direito comunitário apenas exige a prática de um comportamento suscetível de afetar trocas comerciais para que o direito da concorrência, seja efetivamente aplicado.

A localização das práticas restritivas da concorrência é de grande relevância para a aplicação do direito da concorrência, uma vez que, se encontram excluídas, todas as práticas restriti-

⁸⁵ Cfr. CAMPOS, João M. C., e CAMPOS, João L. C., *Manual de Direito Europeu: O sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económico da União Europeia*, 6.ª Ed., Coimbra Editora, 2010, pp. 611. A aplicação do Direito da Concorrência, é uma operação conjunta entre as autoridades comunitárias, cuja competência está adstrita à Comissão Europeia e na qual a Direção Geral da Concorrência é a principal responsável pela aplicação das disposições normativas, presentes nos artigos 101º a 109º do TFUE e as autoridades nacionais da concorrência, que se designam por *“European Competition Network”* – ECN. O Regulamento (CE) n.º 1/2003 de 16.12.2002 permitiu criar a ECN, que se caracteriza por ser uma rede, que reúne as autoridades da concorrência dos vinte e oito Estados-Membros da União Europeia e a Comissão, que tem como objetivo a prática concertada, dinâmica e flexível dos vários membros que a compõem e uma aplicação eficaz e coerente do direito da concorrência no espaço europeu, através dos vários mecanismos de cooperação, que estão previstos no Regulamento e que obedecem a princípios de subsidiariedade, proporcionalidade e cooperação leal - Cfr. MACHADO, Jónatas E. M., *Direito da União Europeia*, 1ª Ed., Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, outubro, 2010, pp. 382 e 383. Informação consultada aos 19 de julho outubro de 2017, disponível em: http://www.concorrenca.pt/vPT/Sistemas_da_Concorrenca/Sistema_Europeu_da_Concorrenca/Rede_Europeia_da_Concorrenca_ECN/Paginas/Rede-Europeia-da-Concorrenca-ECN.aspx; Informação consultada aos 19 de julho outubro de 2017, disponível em: http://ec.europa.eu/dgs/competition/index_pt.htm.

⁸⁶ A determinação da expressão *“afetação do comércio”*, gerou inicialmente alguma controvérsia. Alguns autores defendiam, que a aplicação das disposições normativas sobre o direito da concorrência, deveria ocorrer sempre que uma prática restritiva da concorrência, a título de exemplo, um acordo entre empresas ou ajudas estatais, alterasse as condições das trocas comerciais entre Estados-Membros. Outros autores defendiam, que a aplicação deste direito só devia efetivamente acontecer, quando tais práticas anticoncorrenciais prejudicassem efetivamente as trocas no mercado interno. O TFUE consagrou no artigo 101º n.º 1 do TFUE a primeira opção, sendo suficiente, para que ocorra a aplicação do Direito da Concorrência, a prática de um comportamento, que altere as condições das trocas comerciais no mercado interno – Cfr. CAMPOS, João M. et. al., *Manual de Direito Europeu: O sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económico da União Europeia*, 7.ª Ed., Coimbra Editora, 2014, pp. 619.

vas da concorrência, cujos efeitos se manifestem exclusivamente fora do espaço europeu, independentemente da nacionalidade da empresa, no entanto, as práticas efetuadas por empresas sitas em países terceiros, cujos os efeitos anticoncorrenciais se repercutam no espaço europeu, é-lhes aplicado o direito europeu da concorrência.

Vigora no Direito da Concorrência o Princípio da Territorialidade, que regra geral, é aplicado aos países, que pertencem ao Espaço Económico Europeu (EEE)⁸⁷, não obstante, conforme referimos no paragrafo anterior, os efeitos concorrenciais prejudiciais podem ser provocados por empresas, que não se encontram no EEE sendo-lhes aplicado na mesma o direito da concorrência. Nestes casos é necessário, fazer uma interpretação extensiva da cláusula de interestadualidade.

Nas situações, em que os efeitos das práticas anticoncorrenciais, se manifestem exclusivamente no interior de um Estado ou em relação a terceiros Estados, compete às autoridades nacionais a aplicação do direito interno, desde que as disposições normativas, não sejam contrárias ao direito comunitário.

Os Estados são destinatários diretos do direito da concorrência, nas situações em que concedem ajudas às empresas, que afetem as trocas comerciais, sendo-lhes aplicadas as disposições normativas dos artigos 107º e 108º do TFUE. Além de destinatários diretos, os mesmos também são destinatários indiretos, na medida em que se encontram vinculados pelas normas comunitárias de direito da concorrência. Nestes casos, os Estados devem garantir todas as medidas legislativas, regulamentares e judiciais, para que seja acautelada a aplicação efetiva do direito da concorrência e para que as transposições de direito comunitário, para a ordem jurídica portuguesa sejam feitas de forma correta e atempada⁸⁸.

⁸⁷ O Tratado determina, no artigo 349º do TFUE, que atendendo às condições sócio económicas de algumas regiões, que integram a União Europeia têm de ser adotadas medidas específicas, para estabelecer as condições de aplicação dos tratados. O Conselho, sob proposta da Comissão deve adotar as medidas necessárias, para que o Tratado possa ser aplicado, sem colocar em causa o Mercado Interno e as políticas comuns, como é o caso dos auxílios destinados a promover o desenvolvimento económico de uma determinada região, em que o nível de vida seja anormalmente baixo.

⁸⁸ Cfr. MACHADO, Jónatas E. M., *Direito da União Europeia*, 1ª Ed., Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, outubro, 2010, pp. 380.

X. Enquadramento da Concorrência Institucional

Independentemente de estarmos perante um modelo de concorrência pura ou praticável, a mesma pressupõe sempre um enquadramento institucional. A concorrência é responsável pela determinação de um regime, que regula as relações entre os agentes económicos e que não seria viável sem um número de regras ditadas pelo poder público⁸⁹.

A defesa da economia de mercado implicava assim a criação pelo poder político de mecanismos de preservação e de defesa dos mercados e da concorrência e do comportamento dos agentes económicos. Estes sistemas de defesa estavam inicialmente circunscritos à legislação *anti-trust*⁹⁰.

A concorrência antes de ser um princípio económico é antes de mais um princípio cívico e político, inerente a todos os sistemas democráticos e indispensável num sistema económico liberal. Atravessa os sistemas políticos, refletindo-se nas questões da delimitação das competências entre autoridades políticas ou administrativas, entre Estados e entre sistemas jurídicos.

A concorrência na União Europeia, manifesta-se num modelo de integração parcial de sistemas políticos plurais. Ela pode-se manifestar verticalmente, nas relações entre as autoridades supranacionais e os Estados-Membros, isto é, entre jurisdições que se situam em diferentes níveis de decisão no mesmo território⁹¹ e pode manifestar-se horizontalmente ou interjurisdicional, nas relações desenvolvidas entre os vários Estados-Membros, entre diferentes regiões ou entre cidades que se encontrem ao mesmo nível⁹². Em determinadas situações a concorrência também se pode manifestar dentro da esfera do poder comunitário, mais precisamente nos centros de decisão comunitários⁹³.

⁸⁹ Segundo A. Bienaymé citado por ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS - Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp 68.

⁹⁰ Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, 156.

⁹¹ Cfr. SANTOS, António C., *A concorrência Fiscal e Competitividade: A Never Ending Story*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, julho/novembro, 2009, pp. 8 e 9.

⁹² Cfr. PINTO, Carlo, *Tax Competition and EU Law*, University of Amsterdam, 2002, pp. 2.

⁹³ Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp.71.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

A concorrência, não ocorre exclusivamente no plano económico. Apesar da concorrência, estar por norma associada à atividade económica, ou seja, à concorrência interempresarial, a mesma está presente em vários domínios da vida em sociedade. É notória a sua presença, nos sistemas plurais, que permitem a expressão dos conflitos ideológicos e dos interesses presentes na sociedade⁹⁴.

Podemos afirmar desta forma, que a concorrência com incidência na vida económica, não se verifica apenas na atividade empresarial, mas também no campo da ação institucional. Existe especialmente entre Estados uma concorrência nas relações interestaduais, que se manifesta no plano das instituições, em concreto na própria ordem jurídica e que se reflete de forma eloquente, na criação de condições de competitividade das empresas⁹⁵.

É no plano institucional que ganha especial relevo o sistema fiscal e a multiplicidade de sistemas existentes. A diversidade dos sistemas fiscais – influenciados por fatores tão diversos como a estrutura económica, o nível de desenvolvimento do país, o sistema jurídico, a cultura, o desenvolvimento tecnológico e a própria sociedade, a estrutura, a composição e a articulação dos impostos que os integram, os diferentes níveis de fiscalidade e de esforço fiscal, a ação da administração e a justiça tributária, são fatores decisivos na determinação das políticas ativas de concorrência fiscal⁹⁶.

Neste contexto, quando se fala de concorrência fiscal o termo concorrência, não tem o mesmo sentido na *concorrência fiscal interempresarial*. A concorrência fiscal entre empresas, ocorre principalmente entre empresas transnacionais, ou seja, entre agentes económicos que desenvolvem a sua atividade em diversas jurisdições fiscais. Estas empresas encontram-se naturalmente, sujeitas ao regime fiscal vigente no território em que se encontram localizadas. A existência

⁹⁴ A concorrência institucional não é um fenómeno económico, é sim um fenómeno social. Na sociedade coexistem várias formas de manifestação da concorrência, como a competição entre partidos políticos, entre a comunicação social, entre iniciativas governamentais, entre clubes desportivos, entre o sector público e privado, etc. Cfr. Documento consultado aos 12 de outubro de 2017, disponível em: http://www.sgfc-law.pt/xms/files/Newsletters/2010/Newsletter2_09_2010.pdf,

⁹⁵ É o caso por exemplo da celeridade do sistema judicial, as formas societárias existentes, o maior ou menor grau de burocratização e a legislação laboral favorável à entidade empregadora. Estes exemplos constituem instrumentos de concorrência institucional e fatores de competitividade - Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp.158.

⁹⁶ Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp.159.

de vários sistemas fiscais e a possibilidade de os agentes económicos escolherem, a localização das suas empresas pode levar a situações de Planeamento Fiscal Abusivo, isto é, os operadores económicos desenvolvem estratégias para localizar as suas empresas, nos Estados onde a carga fiscal, sobre a atividade que desenvolvem é menor e que lhes permite, diminuir os custos de produção e aumentar de forma significativa os lucros.

A expressão concorrência fiscal designa assim as situações em que existe concorrência entre jurisdições fiscais: concorrência entre Estados, entre sistemas ou políticas fiscais.

XI. Concorrência Fiscal Internacional

A concorrência fiscal internacional é atualmente um dos temas centrais e que mais preocupa os Estados e as instituições internacionais como a OMC, a OCDE e a Comunidade Europeia. Apesar do debate técnico, científico e político sobre esta temática ser relativamente recente, a concorrência fiscal internacional é uma prática antiga recorrente⁹⁷. A análise desta problemática ao contrário do que acontece hoje em dia, não abrangia as relações entre Estados soberanos, mas apenas as relações entre Estados federados ou entre regiões ou municípios do mesmo Estado.

Os sistemas tributários existentes, as estruturas fiscais, os procedimentos e as práticas administrativas e as políticas de incentivo adotadas, dependiam de vários fatores socioeconómicos, políticos, jurídicos e culturais⁹⁸. Os sistemas fiscais estão radicados na sua economia, na sua história política, na sua cultura étnica e administrativa, na sua sensibilidade jurídica e na sua psicologia coletiva, demonstrando a diversidade e a complexidade dos sistemas existentes. Esta diversidade e complexidade tem especial relevância nos espaços em que as economias se encontram integradas ou em vias de integração como é o caso da União Europeia. No caso europeu, apesar dos sistemas socioeconómicos e políticos serem substancialmente similares, os sistemas fiscais são bastante diferentes.

⁹⁷ Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp.153.

⁹⁸ Cfr. SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 181.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Nestes espaços é essencial, que os Estados partilhem do mesmo sistema de valores, devendo ser feito um esforço adicional para respeitar os vários sistemas fiscais, para que seja possível o bom funcionamento do mercado interno, o desenvolvimento de uma concorrência fiscal saudável, que beneficie a sociedade e uma cooperação dos Estados no combate às práticas fiscais abusivas⁹⁹.

Nos casos, em que coexistem vários sistemas e políticas fiscais com reflexos sobre o funcionamento dos sistemas económicos, com particular incidência nos mecanismos de concorrência e nas relações de comércio externo é essencial ter em atenção os efeitos produzidos por um Estado sobre os demais¹⁰⁰.

A diversidade de sistemas fiscais era evidente, mas ao mesmo tempo era considerada como uma prática natural, decorrente da soberania estadual sendo recorrente o recurso a políticas fiscais ativas, como forma de *“atrair investimentos diretos ou financeiros, serviços, mercadorias, tecnologias ou consumidores transfronteiriços”*¹⁰¹.

A concorrência fiscal era percecionada como benéfica para as finanças e para a económicas dos Estados, uma vez que, permitia aos mesmos controlar ou reduzir a despesa pública e ainda adequar o sistema fiscal às necessidades ou preferências dos cidadãos¹⁰². A concorrência fiscal no domínio da poupança e da tributação das sociedades era também considerada positiva, traduzindo-se num meio de redução das cargas fiscais consideradas por vezes excessivas ou num meio de compensação pelas desvantagens competitivas do país, como a escassez de recursos, a área geográfica, falta de mão de obra qualificada e a falta de infraestruturas¹⁰³.

⁹⁹ Cfr. SANTOS, António C., e PALMA, Clotilde C., *A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial*, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 395, 1999, pp. 9.

¹⁰⁰ Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 87.

¹⁰¹ Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 153.

¹⁰² Cfr. SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 182.

¹⁰³ Cfr. SANTOS, António C., e PALMA, Clotilde C., *A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial*, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 395, 1999, pp. 10.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Existia desta forma uma desvalorização das consequências negativas, que podiam advir da concorrência fiscal passiva ou ativa entre Estados, vigorando mesmo uma analogia com a concorrência na economia de mercado em que se existia concorrência na economia de mercado e a mesma era considerada positiva, então a concorrência institucional também seria por natureza algo bom¹⁰⁴.

A primeira preocupação com os possíveis efeitos negativos provenientes das políticas de concorrência fiscal internacional, surgiu em 1992 no Relatório *Ruding*¹⁰⁵. A verdadeira preocupação com a temática da concorrência fiscal ativa e agressiva, realizada por determinados Estados-Membros, surgiu com a celebração do Tratado de Maastricht e a concretização plena do princípio da liberdade de circulação de capitais¹⁰⁶.

A construção bem-sucedida de um mercado interno com a criação de um espaço financeiro europeu, a consagração de uma União Monetária, a globalização do comércio e a interdependência dos Estados, elevaram as preocupações da União, da OCDE, da OMC, do FMI e dos G7, que têm desde então feito de tudo para evitar e limitar a concorrência fiscal prejudicial.

¹⁰⁴ Cfr. SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 182.

¹⁰⁵ Em 1962 o Relatório Neumark já tinha identificado os possíveis efeitos negativos decorrentes da concorrência fiscal entre Estados-Membros da União Europeia. Este relatório recomendava a adoção de disposições normativas, que visassem a harmonização direta das sociedades e das pessoas singulares – Cfr. SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 183.

¹⁰⁶ A celebração do Tratado de *Maastricht*, determinou o levantamento de todos os obstáculos jurídicos à livre circulação de capitais e aos pagamentos efetuados entre Estados-Membros ou entre estes e países terceiros. Desta forma todos os Estados, que tinham regimes fiscais privilegiados ou que eram considerados paraísos fiscais, com fundamento na simplificação da circulação de capitais, passaram a ser encarados como um meio de estimular a concorrência fiscal. A Comissão Europeia, pronunciou-se sobre esta situação no *Relatório Monti*, no qual enfatizava a necessidade de os Estados assegurarem a estabilidade das suas próprias receitas, quando se assistia a uma degradação financeira, derivada da livre circulação de capitais. Após o *Relatório Monti II e Monti III* determinou-se a criação de um pacote fiscal, com medidas políticas, administrativas e legislativas: o *Código da Conduta sobre a fiscalidade direta das empresas*, a *Diretiva n.º 2003/48/CE* de 03.06 em sede de fiscalidade de rendimentos da poupança sob forma de pagamentos de juros efetuados num Estado-Membro a favor de beneficiários efetivos, pessoas singulares com residência fiscal noutra Estado-Membro e uma *Comunicação da Comissão*, que determinava os princípios a aplicar ao instituto dos Auxílios de Estado à fiscalidade direta das empresa, com o objetivo combater a concorrência fiscal prejudicial – Cfr. SANTOS, António C., *Novos rumos da tributação das empresas na União Europeia*, in *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, agosto, 2005, pp. 21; SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 184.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

No que diz respeito, à temática da tributação direta sobre as empresas, a política encetada pela União Europeia, à semelhança da OCDE, assenta na procura de consensos e de compromissos políticos em forma de *soft law*, isto é, assenta na cooperação e coordenação fiscal como forma de combater a concorrência¹⁰⁷.

A política seguida pela União, deriva do facto de nenhum dispositivo dos tratados atribuir competência exclusiva ou partilhada à União no que concerne à fiscalidade direta¹⁰⁸. As decisões são tomadas por unanimidade, pertencendo a competência originária aos Estados-Membros, que mantêm desta forma a sua soberania fiscal, conforme decorre do princípio das competências de atribuição, que rege a ação da União e que está presente no n.º 1 do artigo 4º e no n.º 1 do artigo 5º do TUE e no artigo 2º a 5º do TFUE.

A União Europeia estabeleceu como meio de combate à concorrência fiscal o Princípio da Subsidiariedade em detrimento do princípio da Harmonização Fiscal, através da utilização de um conjunto de instrumentos políticos como o Código da Conduta sobre a tributação direta das empresas¹⁰⁹, em articulação com o Relatório da OCDE sobre a concorrência fiscal prejudicial e o regime de Auxílios de Estado, através do incremento da troca de informações entre Estados-Membros e a aplicação do Pacto de Estabilidade e de Crescimento (PEC), em *“particular através da*

¹⁰⁷ Cfr. SANTOS, António C., *A concorrência Fiscal e Competitividade: A Never Ending Story*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, julho/novembro, 2009, pp. 18.

¹⁰⁸ A União Europeia apenas pode agir de forma indireta, sobre a fiscalidade dos Estados-Membros, uma vez, que nos termos do artigo 3º n.º 1 al. b) do TFUE é União, que dispõe de competência exclusiva para o *“estabelecimento das regras de concorrência necessárias ao funcionamento do mercado interno”*. A união pode socorrer-se da adoção de diretivas, para aproximar as disposições legislativas, regulamentares e administrativas vigentes nos Estados-Membros e que tenham efeitos diretos no estabelecimento ou funcionamento do mercado interno, nos termos do artigo 115º do TFUE. No entanto, em matéria fiscal, tais deliberações têm de ser tomadas por unanimidade, reforçando o princípio da soberania fiscal dos Estados e o primado da concorrência fiscal passiva, cujo fundamento é a coexistência de sistemas fiscais distintos, em particular em sede de tributação de empresas – Cfr. SANTOS, António C., *A reforma do IRC: do processo de decisão política à revisão do Código*, Porto, Vida Económica, 2014, pp. 17 E 18.

¹⁰⁹ O Conselho instituiu, juntamente com o Código da Conduta para a tributação de empresas, (adotado sob a forma de resolução do Conselho em janeiro de 1998), um grupo denominado o “Grupo Primarolo” – Documento consultado aos 10 de outubro de 2017, disponível em: http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/pt/FTU_5.11.2.pdf. O Código da Conduta era considerado um instrumento político dotado de razoável eficácia, principalmente quando aplicado em articulação com o regime de auxílios de estado.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

*consideração do cumprimento das Orientações Gerais de Política Económica no processo de avaliação do cumprimento dos programas de estabilidade de cada Estado-Membro*¹¹⁰.

Apesar do papel determinante das instituições europeias no combate à concorrência fiscal, a luta não se esgota nos instrumentos políticos supra referenciados ou nas tentativas de harmonização legislativas. Esse papel também tem sido desempenhado pelo Tribunal de Justiça em conjunto com a Comissão, na aplicação de princípios gerais de direito europeu e das liberdades económicas fundamentais.

A concorrência fiscal é um fenómeno inerente à coexistência de múltiplos sistemas fiscais autónomos¹¹¹. Estamos perante uma situação de concorrência fiscal quando um Estado reduz a carga tributária, com o intuito de melhorar a economia e o bem-estar e aumentar a capacidade competitiva das empresas no mercado interno ou atrair investimento estrangeiro. Segundo ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS o “*objetivo último da competitividade é o bem-estar social*”. Se a concorrência fiscal não conseguir promover o bem-estar social e não conseguir alcançar uma melhoria das condições de vida dos sujeitos passivos, neste caso não se está a promover a competitividade e o desenvolvimento da economia, apenas se está a promover um crescimento anárquico, que a poucos sujeitos beneficiará¹¹².

De acordo, com esta aceção existe concorrência fiscal quando o sistema fiscal de um Estado afeta o sistema fiscal de uma outra entidade governamental, produzindo um efeito negativo

¹¹⁰ No âmbito da política fiscal com o objetivo de evitar défices orçamentais excessivos, o PEC e as Orientações Gerais, tiveram um papel relevante, ao interferir na capacidade de os estados, com relevância para a União Europeia, de recorrer livremente à despesa fiscal como forma de atrair investimento e empresas. Cfr. SANTOS, António C., *A concorrência Fiscal e Competitividade: A Never Ending Story*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, julho/novembro, 2009, pp. 19.

¹¹¹ Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 163.

¹¹² Cfr. SANTOS, António C., *A concorrência Fiscal e Competitividade: A Never Ending Story*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, julho/novembro, 2009, pp. 11; PINTO, Carlo, *Tax Competition and EU Law*, University of Amsterdam, 2002, pp. 1. Segundo a OCDE a competitividade caracteriza-se por ser um meio e não um fim, ou seja, a competitividade é o elemento chave para se conseguir alcançar uma progressão sustentada dos rendimentos reais e das condições de vida nas regiões ou estados e permite a criação de postos de trabalho, para quem não tem emprego. É a capacidade das empresas, indústrias, regiões, nações ou entes supranacionais de gerarem, níveis de rendimento e de emprego elevados, de forma sustentada, num mundo cada vez mais global. Não existe uma relação direta entre competitividade e concorrência fiscal. A adoção de medidas de concorrência fiscal pelos estados, não significa um aumento da competitividade. As medidas adotadas, podem ter um efeito contrário, prejudicar o desenvolvimento e provocar uma diminuição da competitividade.

ou positivo nas receitas fiscais obtidas por essa entidade. Esta definição permite-nos aferir o caráter objetivo e subjetivo da concorrência fiscal.

O caráter objetivo traduz-se no alívio da carga fiscal direta num determinado Estado, para todos ou para algumas categorias específicas de sujeitos passivos. A redução da carga fiscal pode ser alcançada através de incentivos fiscais distintos, tais como, a redução de uma taxa de imposto ou a isenção total sobre os rendimentos empresariais, deduções, amortizações aceleradas ou créditos fiscais¹¹³.

O caráter subjetivo é referente ao objetivo, que o Estado pretende alcançar com a redução da carga fiscal. É a partir do caráter subjetivo, que podemos concluir, que a concorrência fiscal pode assumir a forma de uma concorrência boa e desejada pelos contribuintes ou pode assumir a forma de uma concorrência fiscal má e indesejada.

A forma da concorrência fiscal depende nestes termos da articulação entre o caráter objetivo ou caráter subjetivo, ou seja, se o alívio da carga fiscal, se destina a impulsionar a economia global e é benéfica para todos os sujeitos passivos ou se apenas visa um determinado setor da económica ou determinados sujeitos passivos e, se o objetivo principal é atrair investimento estrangeiro, afetando de forma negativa a economia de outros Estados¹¹⁴.

O reconhecimento por parte da União de que a existência de diversos sistemas fiscais, apesar de se poder traduzir numa vantagem competitiva entre os vários Estados, também podia ter efeitos prejudiciais, fez com que a a União passasse a distinguir entre concorrência fiscal prejudicial e concorrência fiscal benéfica.

Estamos perante uma situação de concorrência fiscal prejudicial quando os Estados criam regimes de tributação mais favoráveis, a residentes de outros Estados, por vezes através de formas de discriminação positiva relativamente a empresas estrangeiras, com a redução dos níveis de

¹¹³ Cfr. PINTO, Carlo, *Tax Competition and EU Law*, University of Amsterdam, 2002, pp. 1 e 4.

¹¹⁴ Cfr. PINTO, Carlo, *Tax Competition and EU Law*, University of Amsterdam, 2002, pp. 1.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

tributação ou através da sua eliminação completa, com medidas pouco transparentes ou não conformes com os princípios internacionais, com o objetivo de atrair investimentos ou receitas¹¹⁵.

Estas medidas podem afetar o desenvolvimento das empresas presentes numa economia concorrencial e originar situações de fraude ou evasão fiscal, por parte destas mesmas empresas, no entanto, estas medidas também podem ter efeitos perversos para os próprios Estados-Membros, que podem sofrer uma erosão das bases tributárias, com reflexos diretos nos défices públicos e nas políticas sociais. Esta perda de receita pode ser de tal forma acentuada, que os Estados lesados deixam de auferir de receitas tributárias suficientes, para fazer face às despesas públicas. Nestes casos, como há uma redução da base fiscal, os Estados lesados podem ver-se obrigados a aumentar a carga fiscal sobre os fatores de produção dotados de menor mobilidade, como é caso dos rendimentos provenientes do trabalho e do consumo para compensar a perda de receita. Esta situação também pode ocorrer no Estado responsável pela concorrência prejudicial, nos casos em que a redução ou a inexistência de tributação, não tem o impacto positivo almejado, sendo necessário compensar a perda de receitas tributárias, com o aumento da tributação dos meios de menor mobilidade.

A concorrência fiscal benéfica pode funcionar como um sistema dinamizador da economia dos Estados e pode conduzir à harmonização de facto dos vários sistemas fiscais. Um dos fatores determinantes para a atração de investimento ou para a sua manutenção, é o sistema fiscal. Estados com sistemas fiscais mais atrativos, tendem a atrair mais empresas, a gerar maior concentração de riqueza, de desenvolvimento, de trabalho e de competitividade. Estes fatores podem impulsionar outros Estados a reorganizarem-se, a criarem sistemas de tributação mais favoráveis e a disporem de uma administração mais eficiente na gestão e cobrança de impostos.

A concorrência fiscal pode constituir uma vantagem se o Estado se preocupar em melhorar o seu sistema jurídico e fiscal. O melhoramento de ambos os sistemas, passa pelo conhecimento aprofundado dos sistemas fiscais vigentes noutros Estados. Esse conhecimento vai permitir ao Estado desenvolver e aperfeiçoar estratégias sociais e económicas, essenciais para a captação de

¹¹⁵ Cfr. ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo, *Prohibited selectivity of business tax measures and tax policy*, ERA Forum, 2011, pp. 208.

novos investimentos, para a manutenção e criação de postos de trabalho, para aumentar o rendimento, a produtividade e a competitividade, evitar as distorções nos mercados e para reduzir o nível de incumprimento fiscal.

Desta forma, podemos concluir segundo ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS e CLOTILDE CELORICO PALMA, que a concorrência fiscal se caracteriza por possuir uma dupla face. Quando controlada a concorrência pode ter um efeito dinamizador nas economias dos Estados e pode contribuir para alcançar uma harmonização e união entre os vários sistemas fiscais presentes na união europeia, no entanto, também pode ter um efeito nocivo, uma vez, que a livre concorrência entre sistemas fiscais, pode levar à erosão das bases tributárias dos Estados-Membros¹¹⁶. É essencial conseguir controlar os comportamentos dos agentes económicos, impulsionados por políticas fiscais, que resultem em restrições ou falseamentos da concorrência, derivados de ações de planeamento fiscal.

XII. Medidas de combate à concorrência fiscal prejudicial

Conforme referimos anteriormente, num mundo cada vez mais globalizado em que as economias se encontram em constante evolução, dependentes e interligadas, fenómenos como a competitividade e a concorrência entre Estados assumem especial importância. A diversidade e a complexidade dos sistemas fiscais existentes, tem especial relevância nos Estados em que as economias se encontram integradas ou em vias de integração como é o caso da União Europeia. Nestes casos, deve ser feito um esforço adicional por parte de todos os Estados em concorrência, para que os diversos sistemas fiscais sejam respeitados. No entanto, este esforço não pode depender apenas dos Estados, é fundamental criar uma verdadeira política comunitária, para regular a concorrência fiscal.

É necessário que todos os Estados adotem medidas claras e transparentes, que permitam a estabilização das receitas fiscais, o bom funcionamento do mercado interno e que fomentem a

¹¹⁶Cfr. SANTOS, António C., e PALMA, Clotilde C., *A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial*, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 395, 1999, pp. 12.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

criação de emprego. Para a concretização deste tipo de medidas é necessário, que a União Europeia garanta a neutralidade das medidas fiscais impostas aos Estados, de forma a determinar limites à concorrência fiscal e a salvaguardar o princípio da subsidiariedade e da prevalência da soberania fiscal estadual. A efetiva concretização destes dois princípios passa pela manutenção das regras de unanimidade e de territorialidade das leis tributárias, sendo necessário que haja uma compatibilização de certos princípios plasmados no Tratado como o princípio da livre concorrência entre empresas e do mercado aberto, do princípio da lealdade, da cooperação e da solidariedade, que devem reger as relações entre Estados-Membros.

No âmbito da União Europeia a regulamentação da concorrência fiscal faz-se essencialmente pela via normativa, administrativa (essencial na aplicação das disposições normativas comunitárias relativas aos Auxílios de Estado) e pela via da concertação política (principalmente através do Código da Conduta).

Se a luta contra a concorrência fiscal prejudicial, fosse apenas realizada pela União Europeia e se cingisse unicamente ao espaço europeu, corria o risco de se transformar numa luta contraproducente e de produzir efeitos negativos na própria União. Neste sentido e atendendo ao facto de o fenómeno da concorrência fiscal prejudicial, não se limitar ao espaço europeu, sempre existiu um interesse por parte da União para que a regulamentação fosse realizada num quadro mais amplo.

A União Europeia e a OCDE adotaram medidas, sem carácter vinculativo e nem sempre criteriosas ou de sucesso com o objetivo de tentar eliminar ou atenuar a concorrência fiscal prejudicial e que na opinião de DIOGO LEITE DE CAMPOS, demonstravam a vontade de um conjunto de Estados, que se caracterizavam por terem um nível de tributação reduzido, de retirarem a Estados economicamente menos desenvolvidos o instrumento da política fiscal, como forma de reequilibrar as suas economias¹¹⁷. As medidas passavam pela celebração de convenções para eliminar a dupla tributação e limitar a concorrência fiscal, a adoção de duas diretivas, uma referente aos pagamentos transfronteiriços de juros e royalties entre empresas associadas e outra

¹¹⁷ Cfr. CAMPOS, Diogo, L., *Globalização e Regionalização em Matéria de Impostos*, in *Boletim da Faculdade de Direito*, Coimbra Editora, 2003, pp. 11 e ss.

relativa à tributação mínima dos rendimentos da poupança, a adoção do Código da Conduta sobre a Fiscalidade das Empresas e a emissão de uma Comunicação destinada a restringir os auxílios de Estado sobre a forma Fiscal.

i. Código da Conduta

A concorrência fiscal prejudicial entrou nos anos 90, na agenda política não só da União Europeia como também da OCDE, que em 1998 encetaram uma batalha contra os paraísos fiscais e o sigilo bancário vigente nestas jurisdições¹¹⁸.

Em dezembro de 1997, no âmbito da fiscalidade das empresas foi aprovado o *Código da Conduta* pelo Conselho e pelos Representantes dos Governos dos Estados-Membros, que se encontravam excepcionalmente reunidos, como um instrumento de “*soft law*” e foi em 1998 declarado como o objetivo principal do ECOFIN¹¹⁹.

O Código da Conduta caracteriza-se por ser um compromisso político no domínio da fiscalidade das empresas, assumido pelos Estados-Membros da União Europeia. Este compromisso político, intitulado por ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS e CLOTILDE CELORICO PALMA de “*gentlemen's agreement*”, não possui um carácter vinculativo, não afetando a qualidade, os direitos e as obrigações dos Estados-Membros, nem as suas respetivas competências, como também não afeta as competências da Comunidade¹²⁰.

A natureza não vinculativa do Código da Conduta e a sua caracterização como um acordo político, não permite que seja invocado como fonte de obrigações jurídicas junto do Tribunal de Justiça da União Europeia, não se encontrando deste modo sujeito à jurisdição do mesmo e integra

¹¹⁸ Cfr. TERRA, Ben J. M., e WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, 4.ª Ed., Kluwer Deventer, 2005, pp. 242.

¹¹⁹ Cfr. EZCURRA, Marta V., *Competencia Fiscal Lesiva y Ayudas de Estado*, in YURRITA, Miguel A. C., et. al., *La Internacionalización de las Inversiones. Tratamiento Fiscal en España y en la Unión Europea*, Bosh, 2009, p. 817; SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 188.

¹²⁰ Cfr. LANG, Michael et. al., *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 4.ª Ed., Viena, Spiramus, 2016, p. 188; CATARINO, João R., *Globalização e Competitividade Fiscal Internacional Limites e Proposições*, in *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, julho/dezembro, 2011, pp. 188.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

o direito flexível, o denominado *“soft law”*¹²¹. Apesar do Código da Conduta estar desprovido de eficácia jurídica, não significa que não produza efeitos práticos. A sua eficácia pode advir de outros mecanismos informais, que incluem *“juízos de censura política, troca de informações, da publicação de relatórios de acompanhamento do desmantelamento ou de alteração das medidas consideradas prejudiciais”*¹²².

Para o desenvolvimento efetivo do Código da Conduta no plano processual e operativo, foi criado um grupo *ad hoc*, sob a égide do Conselho e com a participação da Comissão, designado o grupo *“Código da Conduta”* ou *“Grupo Primarolo”*. A constituição deste grupo tinha como objetivo primordial, avaliar as medidas fiscais suscetíveis de serem abrangidas na aceção do Código da Conduta e de supervisionar a prestação de informações sobre essas medidas¹²³.

O âmbito de aplicação material do Código da Conduta, restringe-se à fiscalidade das empresas e determina os critérios para que uma medida fiscal possa ser considerada como prejudicial. O Código abrange as *“medidas fiscais potencialmente danosas da concorrência que decorrem quer de disposições legislativas ou regulamentares quer de práticas de natureza administrativa”*¹²⁴. Uma medida fiscal é considerada potencialmente prejudicial, quando tenha ou seja suscetível de ter uma incidência sensível na localização das atividades económicas da Comunidade, incluindo as atividades exercidas no seio de um grupo de sociedades¹²⁵ ou quando prevê *“um nível de tributação efetivo, incluindo a taxa zero, significativamente inferior ao normalmente aplicado no*

¹²¹ Cfr. AMARAL, Karina A., *O papel da soft law perante a concorrência fiscal internacional: o código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas*, in *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, Vol. 46, n.º 124, janeiro/junho, 2016, pp. 68. SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 185; SCHÖN, Wolfgang, *Taxation and State Aid Law in the European Union*, *Common Market Law Review*, n.º 36, Holanda, *Kluwer Law International*, 1999, pp. 912.

¹²² Cfr. SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 187.

¹²³ Cfr. Conclusões do Conselho de 9 de março de 1998 relativas à criação do Grupo do Código de Conduta, publicadas no Jornal Oficial n.º C 009 de 1 de abril de 1998, página 0001 – 0002, p. 2.

¹²⁴ Cfr. SANTOS, António C., e PALMA, Clotilde C., *A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial*, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 395, 1999, pp. 17.

¹²⁵ Cfr. LANG, Michael et. al., *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 4.ª Ed., Viena, Spiramus, 2016, pp. 99; SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 185.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

*Estado-Membro em causa*¹²⁶, seja esse nível de tributação resultado de uma taxa nominal de imposto, da matéria coletável ou “*qualquer outro fator pertinente*”, como é o caso das isenções ou deduções à coleta¹²⁷. Pressupõe, desta forma uma “*comparação entre o nível de tributação decorrente da medida e o nível de tributação do Estado-Membro em causa*”¹²⁸. Contudo, certas medidas fiscais consideradas prejudiciais pelo “Grupo Primarolo”, à luz dos critérios determinados pelo Código da Conduta, podem ser justificadas, desde que as medidas sejam proporcionais e orientadas para os objetivos pretendidos, não afetem a integridade e a coerência da ordem jurídica comunitária e tenham como objetivo apoiar o desenvolvimento económico de determinadas regiões.

O âmbito de aplicação territorial do Código da Conduta cinge-se ao território da União, contudo, esta delimitação geográfica é falaciosa, visto os Estados-Membros se terem comprometido a promover as adaptações dos princípios destinados à eliminação das medidas fiscais prejudiciais, em territórios em que não se aplica o Tratado da União e em países terceiros, através de uma ação concertada com a OCDE¹²⁹.

O Código da Conduta pretendia que i) os Estados se comprometessem a analisar todas as disposições normativas vigentes no seu ordenamento jurídico, ii) que revogassem todas as medidas determinadas como prejudiciais pelo “*Grupo Primarolo*” (*cláusula roll back*) e iii) que não voltassem a introduzir no ordenamento jurídico disposições normativas consideradas como prejudiciais pelo grupo (*cláusula stand still*)¹³⁰.

¹²⁶ Cfr. SANTOS, António C., *Constrangimentos internacionais ao recurso a medidas fiscais para melhorar a competitividade*, in *Fisco*, n.º 109/110, Ano XIV, setembro, 2003, pp. 42.

¹²⁷ Cfr. SANTOS, António C., e PALMA, Clotilde C., *A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial*, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 395, 1999, pp. 17.

¹²⁸ Cfr. SANTOS, António C., *Constrangimentos internacionais ao recurso a medidas fiscais para melhorar a competitividade*, in *Fisco*, n.º 109/110, Ano XIV, setembro, 2003, pp. 42.

¹²⁹ Cfr. SANTOS, António C., e PALMA, Clotilde C., *A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial*, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 395, 1999, pp. 18.

¹³⁰ Cfr. SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 185.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

O Código da Conduta incentiva à cooperação na luta contra a fraude e a evasão fiscal, principalmente no plano de troca de informações, considerado essencial para combater a concorrência fiscal prejudicial.

Atendendo ao caráter não vinculativo do Código da Conduta um dos instrumentos, que mais contribuiu para a eficácia do Código da Conduta foi a sua expressa ligação ao regime dos Auxílios de Estado.

Apesar de ter sido o regime dos Auxílios de Estado a reforçar o papel do Código da Conduta, foi na realidade o Código da Conduta um dos maiores responsáveis pela eficácia do regime dos Auxílios de Estado. Existindo a possibilidade expressa de que algumas medidas fiscais, pudessem ser abrangidas simultaneamente pelo Código da Conduta e pelo Regime dos Auxílios de Estado, o Código da Conduta determinou no *ponto J*, que a Comissão ficaria responsável até 1998, pela elaboração e publicação das *“diretrizes para a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas”* e que a mesma tinha intenção de proceder a análise ou reanálise dos regimes fiscais em vigor¹³¹.

A Comissão procedeu assim em 1998 à emissão da Comunicação sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas, que contribuiu de forma inequívoca para clarificar e reforçar a aplicação das disposições normativas em matéria de Auxílios de Estado e para de reduzir as distorções da concorrência no Mercado Interno¹³². Apesar de ambos os instrumentos incidirem sobre medidas fiscais dos Estados, a qualificação de medida fiscal como prejudicial à luz do Código da Conduta, não condiciona a sua

¹³¹ Cfr. Resolução do Conselho e dos representantes dos governos dos Estados-membros, Reunidos no Conselho de 1 de dezembro de 1997 relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas, publicada no Jornal Oficial n.º C 002 de 06/01/1998, p. 0002 – 0005, ponto J; AMARAL, Karina A., *O combate à concorrência fiscal através do Código de Conduta no domínio da fiscalidade das empresas: o caso português*, in *Revista de Estudos Europeus*, n.º 64, janeiro/junho, 2014, pp. 133.

¹³² *“Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas”*, publicada no Jornal Oficial n.º C 384 de 10/12/1998, p. 0003 – 0009.

qualificação como um Auxílio de Estado, porém a compatibilidade dos auxílios fiscais com o mercado comum deve ser observada tendo em consideração nomeadamente, os efeitos destes auxílios cuja aplicação efetiva do Código de Conduta colocará em evidência¹³³.

O Código da Conduta apesar de constituir um instrumento de “*soft law*”, de “*carácter extraterritorial*”, desempenha um papel fundamental no combate à concorrência fiscal entre os Estados no âmbito da fiscalidade direta das empresas, através da identificação e eliminação das medidas fiscais potencialmente prejudiciais para a concorrência e para o mercado interno¹³⁴, complementando a função do regime dos Auxílios de Estado.

O vínculo entre o Código da Conduta e o regime dos Auxílios de Estado foi reconhecido pela própria Comissão Europeia ao determinar na Comunicação sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas, que “*O código de conduta aumentará a transparência no domínio fiscal graças a um sistema de informação mútua entre os Estados-membros e de avaliação das medidas fiscais suscetíveis de serem abrangidas pelo seu âmbito de aplicação. As disposições do Tratado em matéria de auxílios estatais com o seu mecanismo próprio contribuirão igualmente, por seu lado, para a consecução do objetivo de luta contra a concorrência prejudicial em matéria fiscal*”¹³⁵.

ii. Reforço das medidas contra a Evasão e a Fraude fiscal e das medidas de combate à Elisão Fiscal

A crise económica financeira que eclodiu em 2007 tornou evidentes as fragilidades e as insuficiências dos mecanismos adotados pela Comissão, para combater as práticas concorrenciais prejudiciais e o planeamento fiscal abusivo.

¹³³ Cfr. “*Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas*”, publicada no Jornal Oficial n.º C 384 de 10/12/1998, p. 0003 – 0009, ponto 30.

¹³⁴ Cfr. AMARAL, Karina A., *O combate à concorrência fiscal através do Código de Conduta no domínio da fiscalidade das empresas: o caso português*, in *Revista de Estudios Europeus*, n.º 64, janeiro/junho, 2014, pp. 133.

¹³⁵ Cfr. “*Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas*”, publicada no Jornal Oficial n.º C 384 de 10/12/1998, p. 0003 – 0009, ponto 1.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Neste sentido a Comissão adotou em abril de 2009, uma Comunicação para Promover a Boa Governança em questões fiscais. Esta comunicação pretendia lançar uma reflexão sobre um conjunto de medidas para promover a boa governança na área fiscal, o que implicava o desenvolvimento de ações a nível interno e externo da União Europeia, mas também dentro de cada Estado-Membro¹³⁶.

A Comissão defendia a necessidade de existir uma maior coerência não só ao nível das posições individuais dos Estados da União, nas instâncias internacionais, em matéria fiscal, mas também em relação aos princípios de boa governança, em princípios de transparência, de troca de informações e de concorrência fiscal leal acordados e os consagrados nas convenções fiscais bilaterais da união com países terceiros e com as instâncias internacionais, sem nunca colocar em causa o princípio da Subsidiariedade¹³⁷. Este reforço passa pela cooperação em rede com organizações e entidades internacionais como a OCDE, o GAFI e o Fundo Monetário Internacional (FMI).

Em 2012 a Comissão adotou a “*Comunicação de Junho*”, na qual estava prevista a criação de um Plano de Ação com medidas concretas para o reforço da cooperação administrativa, apoio à boa governança fiscal e com questões relativas à elisão e planeamento fiscal e à criminalidade fiscal.

Em dezembro de 2012 foi aprovado o “*Plano de Ação para reforçar a luta contra a Fraude e a Evasão Fiscal*”¹³⁸ que contemplava o aprofundamento das iniciativas da Comissão, que estavam em curso e a apresentação de novas medidas, um melhoramento dos instrumentos vigentes e futuras iniciativas e ações a desenvolver em 2013 e 2014. Este plano de ação não visava apenas medidas contra a fraude e a evasão fiscal, mas também incidia sobre a temática da elisão fiscal.

¹³⁶ Cfr. PALMA, Clotilde C., *O Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas e a Boa Governança Fiscal*, in *Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC*, Vol. 30, n.º 2, julho/dezembro, 2010, pp. 218.

¹³⁷ Cfr. Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, para promover a boa governança em questões fiscais, Bruxelas, 28.04.2009 (COM 2009) 201 Final; PALMA, Clotilde C., *O Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas e a Boa Governança Fiscal*, in *Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC*, Vol. 30, n.º 2, julho/dezembro, 2010, pp. 218.

¹³⁸ Cfr. Comunicação da Comissão Europeia ao Parlamento Europeu e ao Conselho, Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais, Bruxelas 06.12.2012 COM (2012) 722 Final.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Aos 18 de março de 2015 a Comissão emite ao Parlamento Europeu e ao Conselho a “*Comunicação sobre a transparência fiscal para combater a evasão e a elisão fiscal*”¹³⁹, concretizando na mesma um balanço sobre as medidas já concretizadas ou em curso e que estavam determinadas no Plano de Ação de 2012, com especial destaque para a troca automática de informações relativa aos acordos fiscais prévios transfronteiriços, a racionalização do quadro jurídico relativo à troca de informações¹⁴⁰, a revogação da diretiva relativa à tributação da poupança, a revisão do Código da Conduta, um aperfeiçoamento na quantificação do diferencial de tributação de forma a conhecer melhor a amplitude da evasão e da elisão fiscal, a promoção de maior transparência no plano internacional, em articulação com o Projeto de BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) e com novos requisitos de transparência relativos a empresas multinacionais, mediante a criação de uma obrigação de divulgação pública de certas informações fiscais relativas a estas empresas¹⁴¹.

Constituindo o combate à evasão e à elisão fiscal por parte das empresas um dos objetivos imediatos da Comissão e consequentemente alcançar a sustentabilidade das receitas fiscais, o reforço do mercado interno e a promoção do emprego e do investimento, a Comissão em junho de 2015 apresentou um novo Plano de Ação. Este novo Plano de Ação tinha subjacente a ideia de que as empresas deviam pagar uma parte equitativa de imposto, no ordenamento jurídico onde exercem a sua atividade económica real e onde obtêm efetivamente os lucros¹⁴².

Segundo a Comissão Europeia as regras de tributação das empresas, principalmente no que concerne aos grandes grupos económicos, encontram-se completamente desajustadas da economia atual e são estes desajustamentos, que permitem às grandes empresas multinacionais,

¹³⁹ Cfr. Comunicação da Comissão Europeia ao Parlamento Europeu e ao Conselho, sobre a transparência fiscal para combater a evasão e a elisão fiscais, Bruxelas, 18.03.2015 COM (2015) 136 Final.

¹⁴⁰ A Diretiva 2014/107/EU do Conselho de 09 de dezembro de 2014, que alterou a Diretiva 2011/16/EU, no que respeita à troca de automática de informações obrigatórias no domínio da fiscalidade e o fim do sigilo bancário para fins fiscais na União.

¹⁴¹ Cfr. SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 201.

¹⁴² Cfr. SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 201.

desenvolver mecanismos de otimização fiscal, ou seja, as empresas aproveitam a falta de harmonização das medidas fiscais nacionais, para tentarem evadir-se da sua obrigação tributária, o que pode levar a perdas significativas de receitas para os Estados-Membros.

A medida fiscal mais relevante, no entanto, a mais difícil de concretizar face aos impedimentos colocados por países como a Irlanda, consistia no relançamento da proposta da Diretiva sobre a “*Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades*” (MCCCIS)¹⁴³.

É essencial reforçar a cooperação internacional e desenvolver mecanismos de harmonização fiscal, como forma de luta contra a fraude e a evasão fiscal, contra a corrupção, e branqueamento de capitais.

iii. A regulação da Concorrência Fiscal no âmbito da OCDE sobre a Concorrência Fiscal Prejudicial: O Relatório da OCDE sobre a Concorrência Fiscal Prejudicial

O combate à concorrência fiscal prejudicial foi um caminho que começou a ser trilhado não só pela União Europeia, como também pela OCDE, que de forma articulada têm desempenhado até aos dias de hoje um papel fundamental na regulação de práticas fiscais prejudiciais como a evasão e a fraude fiscal ou a elisão fiscal.

¹⁴³ Matéria Coletável Comum Consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS) é constituída por um conjunto de normas, que pode ser utilizado pelas sociedades que exercem atividades na União, para calcular os seus lucros tributáveis. Desta forma, uma sociedade ou um grupo de sociedades apenas tem de se subsumir a um único sistema para calcular os rendimentos tributáveis na União Europeia, em vez de ter de cumprir as diferentes regras vigentes em cada Estado-Membro, no qual exerça uma atividade. As empresas transnacionais apenas têm de apresentar uma única declaração fiscal para o conjunto das suas atividades no âmbito da União Europeia. A MCCCIS consiste numa das formas de concretização do “*Formulary Apportionment*”. Outras formas de tributação são o Imposto Europeu sobre Sociedades (European Union Company Income Tax), Modelo de Tributação com base na Lei da Residência (*Home State Taxation*) ou através da Base Comum Fiscal Única Harmonizada Obrigatória (*Single Compulsory Harmonised Tax Base*). O *Formulary Apportionment* pressupõe que o lucro de um determinado grupo de sociedades ou de grupo de sociedades com EEs (sucursais) em diversos países seja determinado com recurso a uma forma unitária (unitary taxation), isto é, que seja consolidado, e que seja posteriormente repartido, de acordo com certos fatores de repartição de objetivos (formula apportionment), pelos vários Estados onde o grupo de empresas (ou a empresa multinacional com os vários EEs) exerce a sua atividade” - Cfr. RIBEIRO, João S., *Tributação presuntiva do rendimento: um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 453 e 454.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

O trabalho desenvolvido pela OCDE levou a que muitos Estados adotassem reformas fiscais profundas, de forma a combater as práticas prejudiciais realizadas pelos grandes grupos económicos, mas também de forma a evitarem as práticas concorrenciais, que afetassem a localização das atividades financeiras ou de outras prestações de serviços. Paralelamente ao trabalho desenvolvido pela OCDE proliferaram não só os regimes fiscais preferenciais, especialmente concebidos para atraírem as atividades dotadas de maior mobilidade, como é o caso das atividades financeiras, como também os denominados paraísos fiscais.

Foi neste contexto, que o Comité dos Assuntos Fiscais sobre a Concorrência Fiscal Prejudicial, publicou o Relatório *“Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue”*, que continha um conjunto de princípios orientadores, sem carácter vinculativo, para o tratamento dos regimes fiscais preferenciais dos países membros e dezanove recomendações que deveriam ser acolhidas não só pelos Estados, que integravam a OCDE, mas também por países terceiros.

Foi com base neste relatório, que em abril de 1998, o Conselho de Ministros da OCDE adotou uma recomendação, instando os Estados-Membros a consagrarem as recomendações e os princípios previstos no Relatório e englobou no conceito de práticas fiscais prejudiciais os denominados paraísos fiscais e as práticas ou regimes fiscais preferenciais. O Conselho instruiu ainda o Comité dos Assuntos Fiscais a prosseguir o seu trabalho, instituindo o Fórum sobre as práticas de tributação nefastas, que tinha como função coordenar os trabalhos de inventariação dos regimes fiscais prejudiciais, a criação de uma lista com os denominados paraísos fiscais, avaliar os regimes em vigor e a adoção de medidas de desmantelamento¹⁴⁴.

Conforme ocorreu no âmbito do Código da Conduta, os Estados integrantes da OCDE, também se comprometeram a não adotar medidas ou regimes considerados prejudiciais e a desmantelar os existentes, bem como remover práticas prejudiciais. Desta forma os países que integram a OCDE assumiram um combate às práticas concorrenciais prejudiciais.

¹⁴⁴ Cfr. CATARINO, João R., *Globalização e Competitividade Fiscal Internacional Limites e Proposições*, in *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, julho/dezembro, 2011, p. 191; SANTOS, António C., e PALMA, Clotilde C., *A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial*, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 395, 1999, p. 15 e 16.

iv. O Relatório da OCDE sobre Práticas Fiscais Prejudiciais

O Relatório tinha como escopo fundamental combater os efeitos nefastos das práticas concorrenciais prejudiciais e pretendia numa primeira fase abranger as atividades financeiras e outras atividades, que envolvessem prestação de serviços com maior mobilidade geográfica. O Relatório contempla a distinção entre Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Preferenciais.

Segundo o Relatório os critérios identificadores de um paraíso fiscal são essencialmente quatro: i) tributação mínima ou nula de rendimentos; ii) falta de uma troca efetiva de informações consagradas legislativamente ou através de práticas administrativas que conduzam a esse resultado; iii) a falta de transparência relativamente às disposições legais ou administrativas e iv) a ausência de atividades económicas substanciais, isto é, a inexistência ou irrelevância de atividades económicas desenvolvidas, de onde decorre que a atração de investimentos se centre em motivos estritamente fiscais.¹⁴⁵ A qualificação de um Estado como paraíso fiscal, acarreta o enquadramento do mesmo numa “*lista negra*” de países não cooperantes, encontrando-se os mesmos sujeitos à aplicação de sanções (*defensive measures*), como por exemplo a não concessão de isenções, deduções, créditos fiscais e outros benefícios às operações efetuadas com essa jurisdição, aplicação de taxas e outros encargos (*transational chages or levies*) às operações efetuadas com essa jurisdição, implementação de regras relativas à troca de informações sobre as operações efetuadas com a jurisdição e a aplicação de sanções em caso de incumprimento e a não celebração de convenções para evitar a dupla tributação¹⁴⁶.

Segundo o relatório os critérios identificadores de um Regime Fiscal Preferencial são: i) taxas de tributação efetivas mínimas ou nulas; ii) regimes “*Ring Fencing*”, isto é, regimes total ou parcialmente isolados dos mercados domésticos do país em causa; iii) a falta de transparência ao

¹⁴⁵ Cfr. SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 203 e 204.

¹⁴⁶ Cfr. CATARINO, João R., *Globalização e Competitividade Fiscal Internacional Limites e Proposições*, in *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, julho/dezembro, 2011, pp. 192.

nível da concessão do regime, quer da aplicação prática do mesmo e iv) a falta de uma troca efetiva de informações relativamente aos contribuintes que beneficiam do regime¹⁴⁷.

A delimitação do conceito de paraíso fiscal ou regimes fiscais preferenciais não é de todo simples, no entanto segundo ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS o fator que distingue os primeiros dos segundos, é o facto de nos paraísos fiscais o país contribuir de forma ativa para a erosão da base fiscal, não demonstrando qualquer interesse em alterar o *status quo*, pelo que regra geral não é um Estado muito cooperante no combate à concorrência fiscal prejudicial. Pelo contrário, no caso dos regimes preferenciais há um interesse por parte dos mesmos em adotar práticas concertadas no combate à concorrência fiscal prejudicial¹⁴⁸.

O combate às práticas fiscais prejudiciais só faz sentido se for feito de forma conjunta e a nível global, visto que são fenómenos como a globalização do comércio e a internacionalização das empresas que estão na base destes problemas.

Apesar da atuação da OCDE não ter sido sempre isenta e de alguns fatores de ordem política terem influenciado o rumo dos trabalhos desenvolvidos pela mesma, das dificuldades de aplicação dos regimes a determinados territórios dependentes ou não do caráter não vinculativo das disposições normativas emitidas pela OCDE, não podemos deixar de reconhecer o mérito e a influencia da OCDE no combate à concorrência fiscal prejudicial.

A efetiva cooperação entre o União Europeia e a OCDE com objetivos, medidas, metodologias compatíveis entre si, incrementa e reforça mutuamente o espírito de colaboração entre os Estados e as organizações internacionais no combate à concorrência fiscal prejudicial.

¹⁴⁷ Cfr. SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 205.

¹⁴⁸ Cfr. SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 203 e 206.

Capítulo III – O Regime dos Auxílios de Estado no âmbito do Direito da Concorrência Europeu: uma ameaça ao equilíbrio do Mercado Interno e à Concorrência

De acordo, com que foi referido no capítulo anterior o direito da concorrência plasmado no Tratado sobre o Funcionamento do Mercado Interno, incide sobre os comportamentos realizados pelos Estados ou sobre os comportamentos das Empresas. É no âmbito dos comportamentos realizados pelos Estado, que cumpre agora analisar o Instituto dos Auxílios de Estado, com especial atenção para a concessão de Auxílios de Estado sob a forma tributária, cujo regime presente nos artigos 107º a 109º do TFUE, se aplica de forma integral aos Auxílios Tributários. A verificação dos requisitos presentes no artigo 107º n.º 1 do TFUE, constitui uma verdadeira violação do direito comunitário da concorrência e pode violar a concorrência fiscal entre Estados-Membros.

I. Enquadramento da temática dos Auxílios de Estado

A concretização efetiva do mercado interno assente na livre circulação de bens e de fatores de produção, no qual a concorrência não seja falseada e as empresas atuem em condições análogas às do mercado nacional, não se apresentava como uma tarefa fácil. Era urgente a eliminação de todas as barreiras, que obstassem ao correto funcionamento do mercado e a regulamentação de todas as intervenções, que pudessem falsear a concorrência e afetar as trocas comerciais entre os Estados-Membros.

Podemos afirmar, que o Mercado Interno se caracteriza por agregar interesses antagónicos, que podem provocar desequilíbrios ao bom funcionamento do mercado. De um lado temos os interesses dos Estados-Membros, que utilizam a concessão de ajudas públicas com o intuito de desenvolver e promover a economia nacional e como forma de atingir objetivos de natureza económica e social e por outro lado temos os interesses da Comunidade Europeia, relativamente à integração económica e política, ao crescimento económico equilibrado e sustentado, à competitividade saudável do mercado e ao bom funcionamento do mercado interno.

As empresas concorrentes no mercado para concorrerem em igualdade de circunstâncias e respeitando os princípios subjacentes ao mercado interno e as regras da concorrência, devem

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

fazê-lo através dos seus próprios recursos financeiros, técnicos e humanos. No entanto, nem sempre é esta a situação que se verifica e determinadas empresas ou setores de produção, atendendo às condições de mercado, acabam por não conseguir prosseguir de forma adequada determinados objetivos económicos ou sociais considerados fundamentais, passando a existir uma necessidade da intervenção do Estado como *“elemento essencial da política económica”*¹⁴⁹.

Quando esta realidade não se verifica e as empresas ou sectores económicos concorrentes no mercado, atuam com recurso a ajudas financeiras estatais ou provenientes de recursos estatais estamos perante uma situação, que vai provocar certamente um desequilíbrio grave na concorrência do mercado interno. Estes auxílios, deixam as demais empresas ou sectores concorrentes no mercado, que são mais eficientes, numa situação de desvantagem e de inferioridade, relativamente à empresa ou produção que recebeu o auxílio, visto que, a empresa auxiliada vê os seus custos de produção diminuírem de forma significativa, provocando conseqüentemente um decréscimo das despesas e um aumento das receitas. Desta forma verifica-se uma alteração das condições de colocação dos produtos ou serviços no mercado, que são externas ao próprio mercado. Esta realidade permite, que empresas ou sectores produtivos considerados pouco competitivos, menos eficientes e cuja sustentabilidade no mercado é reduzida, possam prolongar artificialmente a sua sobrevivência, o que em condições normais de mercado, não aconteceria.

Contudo, a figura dos auxílios de Estado, não se esgota aqui sendo utilizada pelos Estados-Membros como uma forma de concorrência fiscal, aumentando a competitividade das suas empresas no plano internacional ou como forma de atrair potenciais empresas, para o seu território. Neste caso em concreto, estamos perante a concessão de auxílios tributários.

Apesar, da temática referente às ajudas de Estado apenas ter adquirido uma certa relevância no panorama internacional, nos últimos anos e com as investigações desenvolvidas pela Comissão Europeia, a concessão de ajudas estatais é, há muitos anos, uma prática recorrente e reiterada pelos Estados-Membros, que independentemente da viabilidade económica de determinadas empresas, mas atendendo à relevância das mesmas para a economia nacional ou para a

¹⁴⁹ Cfr. CUNHA, Patricia S., *Auxílios de Estado Fiscais e Princípio da Não Discriminação Fiscal, Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor João Lumbrals*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 2000, pp. 887.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

sociedade – criação ou manutenção de postos de trabalho, desenvolvimento económico ou social sustentável de determinadas regiões mais desfavorecidas, manutenção de setores estratégicos para a economia nacional e atração de investimento – são consideradas demasiado importantes, para que o Estado permita, que se desloquem para países com condições mais atrativas ou para entrarem em situação de insolvência.

Apesar, da concessão de ajudas públicas poder ter efeitos positivos para as empresas e para a economia, não podemos ignorar os possíveis efeitos negativos para a concorrência entre as empresas presentes no mercado, para a concorrência fiscal e para o bom funcionamento do mercado interno.

A intervenção estatal na economia compreende todos os atos praticados por Pessoas Coletivas de Direito Público ou pelo Estado, que tenham como objetivo a alteração concreta de um comportamento por parte de um ou mais agentes económicos ou das condições concretas da atividade económica¹⁵⁰.

No plano interno a decisão de controlar a concessão de Auxílios de Estado recai sobre a soberania estatal. Este controlo é realizado com o intuito de monitorizar controlar a despesa pública e proteger a concorrência entre empresas ou sectores de produção. Já no plano externo o controlo da concessão pertence em exclusivo à Comissão Europeia. No entanto, o Tribunal de Justiça da União Europeia também procede à análise da licitude do auxílio concedido, com as regras europeias da concorrência.

O Estado é considerado indispensável para a proteção dos direitos e das liberdades fundamentais dos cidadãos. A economia de mercado só existe e funciona porque os agentes económicos obedecem a regras comuns, pelo que é essencial a existência de uma entidade central, que garanta o cumprimento dessas regras. Desta forma, a intervenção do Estado na economia é ad-

¹⁵⁰ Cfr. CUNHA, Patricia S., *Auxílios de Estado Fiscais e Princípio da Não Discriminação Fiscal, Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor João Lumbrals*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 2000, pp. 886.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

mitida com base na ideia de que os mercados não funcionam da forma mais eficiente nem permitem alcançar a maximização do bem-estar económico (*welfare*)¹⁵¹. “A existência de falhas de mercado permite legitimar, em termos de resolução dos problemas económicos fundamentais, o imiscuir do Estado no funcionamento da economia”¹⁵².

A fundamentação económica subjacente à concessão de auxílios, pode naturalmente variar conforme a perspetiva, que se tenha da intervenção do Estado na economia, no entanto, mesmos os mais sépticos em relação à intervenção estadual, aceitam esta intervenção, quando haja necessidade de corrigir ou compensar as falhas de mercado (*market failures*), para tentar alcançar a maximização do bem-estar económico (*welfare*)¹⁵³.

Identificar de forma correta as falhas de mercado, a sua real dimensão e consequentemente a forma e montante da ajuda necessário, para colmatar a falha existente pode ser uma tarefa muito complicada. No entanto, após a identificação da mesma, deve-se proceder à escolha do instrumento mais adequado, ou seja, o que cumpra da melhor forma possível, o objetivo estabelecido, que distorça menos a concorrência e que seja o menos propenso à prática de fraude fiscal¹⁵⁴.

¹⁵¹ Cfr. CAMPOS, Manuel A. F., *Fundamentos Económicos da Concessão de ajudas Públicas no Mercado Nacional*, in *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. LVII, Separata “Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes”, Universidade de Coimbra Faculdade de Direito, 2014, pp. 946.

¹⁵² Cfr. CAMPOS, Manuel A. F., *Fundamentos Económicos da Concessão de ajudas Públicas no Mercado Nacional*, in *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. LVII, Separata “Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes”, Universidade de Coimbra Faculdade de Direito, 2014, pp. 946.

¹⁵³ Quando não se verificam as condições determinadas pela ciência económica para que haja um modelo de mercado em concorrência perfeita, fechada e uma maximização do bem-estar económico, podemos identificar várias falhas de mercado, que justificam a concessão de auxílios públicos como por exemplo nos casos, em que existe um poder de mercado, que resulta em preços demasiado elevados, quando há a produção de externalidades positivas ou negativas pelas indústrias, quando há informação imperfeita ou assimetrias de informação, nos casos de mobilidade imperfeita dos fatores de produção e problemas friccionais de ajustamento às mudanças no mercado, nos casos em que há rigidez institucional e falhas de equidade. No entanto, podem surgir situações em que a concessão de ajudas estatais, em vez, de colmatar as falhas de mercado, acaba por agravar a situação já existente. Nestes casos concretos, estamos perante as denominadas falhas de estado. – Cfr. CAMPOS, Manuel A. F., *O Controlo da Concessão de Ajudas Públicas na União Europeia e na Organização Mundial do Comércio – Fundamentos, Regimes e Resolução de Desconformidades*, Tese de Doutoramento, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2011. pp. 130 a 142.

¹⁵⁴ Cfr. CAMPOS, Manuel A. F., *O Controlo da Concessão de Ajudas Públicas na União Europeia e na Organização Mundial do Comércio – Fundamentos, Regimes e Resolução de Desconformidades*, Tese de Doutoramento, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2011, pp. 143 e 144.

A concessão de ajudas por parte do Estado às empresas só deve ser efetivamente concretizada, se existir uma plena convicção de que o auxílio prestado, vai criar um efeito positivo na empresa beneficiária, alterando o seu comportamento, tornando a empresa mais competitiva e economicamente mais eficiente. A atribuição de uma ajuda pode resolver a falha de mercado identificada e ter efeitos positivos imediatos ou a curto prazo sobre o bem-estar económico ou social, todavia se a ajuda produzir efeitos negativos sobre a concorrência, pode gerar uma nova falha de mercado, com efeitos mediatos ou de médio a longo prazo, sobre o bem-estar social e económico e pode conduzir à eliminação de empresas economicamente eficientes, que concorriam no mercado¹⁵⁵.

Desta forma, não é possível abdicar do intervencionismo estatal, que se traduz, na concessão de auxílios às empresas, que concorrem no mercado, quando se verifique a existência de falhas de mercado, sejam estas derivadas de problemas de eficiência, equidade ou de estabilidade, por outro lado a descoberta da existência de falhas de mercado, não implica a intervenção imediata do Estado, através da concessão de ajudas públicas.

Não sendo possível abdicar das ajudas estatais era necessário criar um sistema que permitisse controlar e avaliar as intervenções dos estados na economia, através da concessão de ajudas, tendo a Comissão Europeia consagrado um verdadeiro sistema de controlo de concessão de Auxílios de Estado.

II. A evolução do conceito de Auxílio de Estado do TCECA ao TFUE

Os preceitos que regem a política comunitária dos Auxílios de Estado encontram-se estabelecidos nos artigos 107º, 108º e 109º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Conforme, afirmamos no Capítulo I da presente dissertação a delimitação do conceito de Auxílio de Estado, não é uma tarefa fácil, visto o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, não dispor no n.º 1 do artigo 107º de uma definição clara e concreta de Auxílio de Estado.

¹⁵⁵ Cfr. CAMPOS, Manuel A. F., *O Controlo da Concessão de Ajudas Públicas na União Europeia e na Organização Mundial do Comércio – Fundamentos, Regimes e Resolução de Desconformidades*, Tese de Doutoramento, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2011, pp. 145.

O Tribunal de Justiça da União Europeia tem desempenhado um papel fundamental na determinação do conceito de Auxílio de Estado. Todavia esta árdua tarefa não tem sido desempenhada apenas pelo Tribunal de Justiça, tendo a Comissão Europeia contribuído para a delimitação do conceito, através de atos administrativos genéricos, que permitem à própria Comissão fundamentar as suas decisões e que serve de orientação não só ao Tribunal de Justiça, como também para os Estados-Membros¹⁵⁶.

A delimitação concreta do conceito de Auxílio de Estado, pelo Tribunal de Justiça, tem sido realizada com base no n.º 1 do artigo 107º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia e caracteriza-se por ser uma definição em sentido lato, de forma a contemplar o maior número de comportamentos e de situações, que se possam subsumir no conceito de auxílio. A conceção de um conceito de Auxílio de Estado estanque, fechado e concreto, poderia proporcionar, aos Estados-Membros um contorno relativamente simples do conceito. Os Estados-Membros apenas teriam de optar por comportamentos, que não estivessem previstos na disposição normativa, para que a situação não fosse subsumível e conseqüentemente não fosse considerada como incompatível com o mercado interno. Uma delimitação estanque e fechada do conceito de auxílio, implicaria o dever de rever constantemente a definição, de forma a abranger as diferentes situações que vão surgindo à medida, que as necessidades da economia e da sociedade se vão alterando.

A primeira tentativa de determinação do conceito de auxílio, por parte do Tribunal de Justiça da União Europeia, ocorreu após a consagração do Tratado que Institui a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (TCECA)¹⁵⁷.

O TCECA na al. c) do artigo 4º determinava que *“consideram-se incompatíveis com o mercado comum do carvão e do aço (...) as subvenções ou auxílios concedidos pelos Estados ou os encargos especiais por eles impostos, independente da forma que assumam”*. Desta forma podemos constatar, que além do conceito de auxílio, o TCECA também determinava a incompatibilidade das subvenções com o mercado interno.

¹⁵⁶ Cfr. SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp., 188.

¹⁵⁷ O Tratado que Institui a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço, doravante designado por TCECA.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

De acordo, com MANUEL FONTAINE CAMPOS a opção do legislador de fazer referencia e associar o conceito de auxílio e o de subvenção, não se deve à forma da ajuda, visto esta ser considerada irrelevante para a determinação do comportamento como auxílio ou subvenção, nem ao conteúdo, uma vez que o conceito de auxílio é mais abrangente do que o de subvenção, acabando o primeiro por englobar ambas as situações, mas sim aos efeitos idênticos provocados por ambas as situações, devendo ambos serem *“submetidos ao mesmo regime, na medida em produzem os mesmos efeitos”*¹⁵⁸.

No Acórdão do Tribunal de Justiça de 23 de novembro de 1961, no proc. n.º C-30/59, que opunha *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen à Alta Autoridade da Comunidade do Carvão e do Aço*, o Tribunal de Justiça determinou, que noção de auxílio é mais ampla do que a de subvenção, ao compreender não só os *“positive aid”* como por exemplo as subvenções¹⁵⁹, como todas as intervenções, que possam reduzir as despesas e conseqüentemente provocar uma redução dos encargos, que oneram os orçamentos das empresas e que apesar de não constituírem subvenções, provocam o mesmo efeito¹⁶⁰.

O legislador optou ainda por fazer referencia, na al.c) do artigo 4º do TCECA aos *“encargos especiais”* impostos pelos Estados com o objetivo de evitar ou impedir, que os destinatários dessas medidas fossem beneficiados ou prejudicados face aos demais.

¹⁵⁸Cfr. CAMPOS, Manuel A. F., *O Controlo da Concessão de Ajudas Públicas na União Europeia e na Organização Mundial do Comércio – Fundamentos, Regimes e Resolução de Desconformidades*, Tese de Doutoramento, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, setembro, 2011, pp.289 e 290.

¹⁵⁹A noção de subvenção determinada pelo Tribunal de Justiça, no Acórdão do Tribunal de Justiça de 23 de novembro de 1961, proc. n.º C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg, v. Alta Autoridade da Comunidade do Carvão e do Aço*, pp.559 compreende qualquer *“prestação em dinheiro ou em espécie concedida para apoiar uma empresa, que não constitua o pagamento de bens ou serviços, que ela produz pelo comprador ou utilizador”*.

¹⁶⁰ Cfr. O Acórdão do Tribunal de Justiça de 23 de novembro de 1961, proc. n.º C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg, v. Alta Autoridade da Comunidade do Carvão e do Aço*, pp. 559 e 560, determinou que *“a noção de auxílio é mais geral do que a de subvenção porque compreende não só prestações positivas tais como as próprias subvenções, mas igualmente intervenções que, sob formas diversas, atenuam os encargos que normalmente oneram o orçamento de uma empresa e que, por isso, sem serem subvenções no sentido estrito do termo, têm a mesma natureza e têm efeitos idênticos”*. Esta posição, foi confirmada no Acórdão do Tribunal de Justiça de 15 de março de 1994, proc. n.º C-387/92, *Banco de Crédito Industrial SA v. Ayuntamiento de Valencia*, p.13. Foi a decisão proferida no proc. n.º C-30/59, que deu origem a uma visão mais ampla e geral do conceito de auxílio. Esta orientação foi adotada no âmbito do Tratado de Roma, que instituiu a Comunidade Económica Europeia (TCEE), posteriormente designada Comunidade Europeia (CE) com a adoção do Tratado da União Europeia, que procedeu à alteração das disposições do TCEE.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Os auxílios, subvenções ou encargos especiais caracterizam-se por introduzirem distorções no funcionamento do mercado interno, que não resultam do normal funcionamento do mercado, mas da intervenção estatal sobre certos agentes, que atuavam no mercado interno, em detrimento dos demais.

Apenas os auxílios morais por não conferirem uma vantagem económica aos agentes e os auxílios gerais, por não beneficiarem um agente económico em específico e serem dirigidos a um número indeterminado de beneficiários, encontravam-se excluídos da al. c) do artigo 4º do TCECA¹⁶¹.

No cômputo, o regime dos Auxílios de Estado que vigorava no TCECA caracterizava-se por ser um regime restritivo, que proibia todos os auxílios, subvenções e encargos especiais e que incidia sobre todas as ajudas, que favorecessem as exportações e que apoiassem as produções destinadas ao consumo interno¹⁶².

A *ratio* da proibição dos auxílios no TCECA era a defesa da concorrência, de forma evitar que a mesma fosse falseada entre as empresas concorrentes no mercado, que os Estados não beneficiassem empresas nacionais em detrimento das empresas estabelecidas noutros Estados-Membros e almejava-se a maximização da eficiência produtiva¹⁶³.

Contudo, as profundas crises, que abalaram a indústria siderúrgica e a carbonífera durante as décadas de sessenta e setenta e a existência de um regime mais favorável e permissivo presente no Tratado que Institui a Comunidade Económica Europeia (TCEE)¹⁶⁴ a que as outras indústrias estavam sujeitas, levou a que a Alta Autoridade, tivesse sido convidada pelos Estados-

¹⁶¹ Cfr. CAMPOS, Manuel A. F., *O Controlo da Concessão de Ajudas Públicas na União Europeia e na Organização Mundial do Comércio – Fundamentos, Regimes e Resolução de Desconformidades*, Tese de Doutoramento, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2011, pp. 291.

¹⁶² Cfr. CAMPOS, Manuel A. F., *O Controlo da Concessão de Ajudas Públicas na União Europeia e na Organização Mundial do Comércio – Fundamentos, Regimes e Resolução de Desconformidades*, Tese de Doutoramento, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2011, pp. 80.

¹⁶³ Cfr. CAMPOS, Manuel A. F., *O Controlo da Concessão de Ajudas Públicas na União Europeia e na Organização Mundial do Comércio – Fundamentos, Regimes e Resolução de Desconformidades*, Tese de Doutoramento, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2011, pp.292.

¹⁶⁴ Tratado que Institui a Comunidade Económica Europeia, doravante designado por TCEE.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Membros a criar de um sistema de Auxílios de Estado no domínio da CECA. Este sistema de auxílios, foi criado através da adoção de um conjunto de decisões gerais, denominado de “*Código de Auxílios*”, que permitiu a instituição de um procedimento de autorização de auxílios de Estado às empresas, semelhante aquele que vigorava no TCEE¹⁶⁵.

A vigência do TCECA chegou ao fim em 2002, ficando a matéria relativa à concessão de Auxílios de Estado da indústria do carvão e do aço sujeitos ao TCEE e posteriormente ao TFUE.

O TCEE contrariamente ao TCECA, não previa nenhuma disposição normativa, que proibisse de forma linear a concessão de Auxílios de Estado. O TCEE optou por consagrar um “*procedimento preventivo de avaliação da respetiva compatibilidade*” dos auxílios com o mercado interno, que dotou a Comissão Europeia de uma capacidade de análise e autorização dos projetos de auxílios, submetidos obrigatoriamente pelos Estados-Membros à Comissão. Os Estados estavam liminarmente proibidos de executar qualquer projeto de concessão de auxílios, sem o prévio consentimento da Comissão Europeia.

Conforme afirmamos anteriormente o regime dos Auxílios de Estado encontra-se presente nos artigos 107º, 108º e 109º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Desde a consagração do conceito de auxílio no TCECA e da densificação do conceito pela Comissão Europeia e pelo Tribunal de Justiça, que a evolução que se tem verificado no conceito de Auxílios de Estado, é praticamente inexistente. Desta forma, à semelhança do TCECA e do TCEE, o TFUE, também não consagra nenhuma definição de Auxílio de Estado, apenas determina alguns critérios, cuja verificação determina a incompatibilidade do auxílio com o mercado interno.

¹⁶⁵ Devido à proibição absoluta, que constava da al. c) do artigo 4º do TCECA e à prática jurisprudencial, relativamente à concessão de auxílios, a constituição de um sistema de auxílios à indústria do carvão e do aço, só foi possível com recurso ao artigo 95º do TCECA. Este artigo permitia a adoção de decisões ou recomendações, consideradas necessárias para atingir os objetivos da Comunidade, nos casos não previstos no TCECA e mediante parecer favorável da Comissão, obtido por unanimidade. Este sistema de auxílios foi no entanto, contestado na década de noventa, tendo o Tribunal de Primeira Instância decretado a validade do recurso ao artigo 95º do TCECA para a concessão de auxílios à indústria do carvão e do aço e para os auxílios individuais - Cfr. Acórdão do Tribunal de Primeira Instância (Primeira Secção Alargada) de 24 de outubro de 1997, proc. n.º T-239/94, *Association des aciéries européennes indépendantes (EISA) v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 60 a 67; Posição foi reafirmada no Acórdão do Tribunal de Primeira Instância (Primeira Secção Alargada) de 24 de julho de 1997, proc. n.º T-243/94, *British Steel plc v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 41 a 46; Acórdão do Tribunal de Primeira Instância (Primeira Secção Alargada) de 24 de julho de 1997, proc. n.º T-244/94, *Wirtschaftsvereinigung Stahl v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 33 a 38.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

O artigo 107º n.º 1 do TFUE determina que *“salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções”*.

De acordo, com a transcrição do artigo 107º n.º 1 do TFUE, podemos constatar que uma das alterações mais significativas do TCECA para o TFUE foi a supressão do termo subvenção da disposição normativa, que regula esta temática e a escolha do termo auxílio para designar todas as situações (*positive and negative aid*), que possam ser consideradas como incompatíveis com o mercado interno e da determinação de requisitos distintos, para a determinação da incompatibilidade das ajudas concedidas com o mercado.

A escolha do conceito de auxílio em detrimento do conceito de subvenção, não tinha como propósito a exclusão das situações em que se verifica a atribuição de uma subvenção ao sujeito passivo. O legislador foi de encontro à posição adotada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia e procedeu à escolha de um conceito geral e mais abrangente do que o de subvenção, abrangendo não só prestações positivas como é o caso das próprias subvenções, mas também outras situações, que independentemente da forma, tem a mesma natureza e produzem efeitos semelhantes às subvenções, atenuando os encargos que oneram os orçamentos das empresas¹⁶⁶.

O TCECA consagrava uma proibição absoluta da concessão de auxílios públicos, que não permitia a intervenção da Comissão Europeia, ao contrário do TFUE, que consagra um verdadeiro sistema de triagem de situações que podem ser compatíveis com o mercado interno.

Apesar da ausência de um conceito claro e concreto de auxílio ter como consequência direta a incerteza e insegurança jurídica para os Estados-Membros, para as empresas e para os sectores económicos aquando da atribuição de uma ajuda, a mesma tem permitido ao Tribunal de Justiça não só evitar o contorno pelos Estados de um conceito indeterminado e flexível, como

¹⁶⁶ Cfr. ENGLISCH, Joachim, *EU State Aid Rules Applied to Indirect Tax Measures*, in *EC Tax Review*, Holanda, Kluwer Law International BV, Vol. 22 (1), janeiro, 2013, pp. 99.

também tem permitido adaptar o conceito de auxílio à realidade da integração económica europeia, ao desenvolvimento das sociedades e às necessidades por estas demonstradas, às crises económico-financeiras, que têm abalado os Estados nos últimos anos, ao desenvolvimento e à inovação do mercado, às necessidades apresentadas pelos vários sectores económicos, derivados de um crescimento global acelerado e tem possibilitado a adaptação do conceito às necessidades ecológicas cada vez mais eminentes e essenciais para a sustentabilidade do planeta.

Podemos afirmar, que um Auxílio de Estado corresponde de forma genérica à atribuição de uma vantagem, que é conferida direta ou indiretamente, de forma seletiva a uma entidade privada, por uma entidade pública e cujos efeitos podem provocar uma distorção da concorrência, afetando naturalmente o comércio entre Estados-Membros.

Segundo ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS o conceito de auxílio tem uma natureza comunitária e é fundamentalmente fruto de uma construção jurisprudencial e de certa forma, também administrativa, face à contribuição incontestável da Comissão Europeia, na delimitação do conceito de Auxílio de Estado. Este conceito traduz a existência de uma relação entre uma entidade concedente – Estado em sentido amplo, e uma entidade beneficiária – empresas em sentido lato ou sectores económicos, que se traduz na concessão de uma determinada medida, considerada vantajosa para o beneficiário e prejudicial para os demais concorrentes presentes no mercado¹⁶⁷.

Configura-se como Auxílio de Estado *“toda a medida destinada a isentar, total ou parcialmente, as empresas de um determinado sector dos encargos derivados da aplicação normal do sistema geral, sem que tal isenção se justifique pela natureza ou economia do sistema”*¹⁶⁸.

O conceito de Auxílio devido à sua forma ampla, engloba qualquer vantagem, independentemente da forma, podendo assumir a forma de subvenções, subsídios a fundo perdido ou reembolsáveis, bonificações, juros, garantias pessoais (avales, fianças), transferência de fundos para

¹⁶⁷ Cfr. SANTOS, António C., et. al., *Jurisprudência sobre auxílios de Estado, Jurisprudência Portuguesa do Direito da Concorrência*, Capítulo 6. Consultado a 28 de outubro de 2017, documento disponível em: https://www.cideeff.pt/xms/files/04_PUBLICATIONS/Working_Papers/Grupo_III/Jurisprudencia_sobre_auxilios_de_Estado.pdf

¹⁶⁸ Cfr. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Ed., Coimbra, Almedina, 2007, 374; Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça de 2 de julho de 1974, proc. n.º C-173/73, *Governo da República Italiana v. Comissão das Comunidades Europeias*.

empresas públicas e despesas fiscais como incentivos, isenções fiscais, perdões fiscais e benefícios fiscais¹⁶⁹.

III. Auxílios Tributários uma forma de concessão de Auxílios de Estado

Conforme referimos anteriormente, os Estados por vezes intervêm indiretamente na economia, através da concessão de ajudas a determinadas empresas ou sectores de produção, podendo estas intervenções ocorrer pelas mais variadas razões e sob diversas formas.

Contudo, um dos modos mais recorrentes de intervenção do Estado na economia ocorre no quadro das políticas de fomento económico, no qual os Estados fazendo uso da soberania que possuem em matéria fiscal, recorrem a instrumentos próprios de implementação de políticas fiscais e de poder tributário, concedendo incentivos ou benefícios de natureza fiscal ou para-fiscal as empresas, regiões, atividades ou setores de produção, com o objetivo de implementar e desenvolver políticas económicas e sociais, determinadas por lei¹⁷⁰.

Nos casos, em que a concessão de incentivos ou benefícios de natureza fiscal atribuídos por poderes públicos a uma empresa ou setor de produção, se traduza numa vantagem económica para a mesma, estamos perante uma medida que se configura como um Auxílio de Estado sob a forma tributária.

Os auxílios tributários constituem uma forma de auxílios públicos muito importante, que se distingue da generalidade dos auxílios, por ser um conjunto de medidas legislativas ou administrativas, que ao contrário dos denominados “*positive aid*”, conduzem à não arrecadação total ou parcial de receitas provenientes de tributos, pelos poderes públicos, dentro dos prazos fixados por lei e que na ausência de regimes derogatórios ou intervenções políticas ou administrativas discriminatórias, seriam devidas por determinadas empresas ou setores de produção¹⁷¹.

¹⁶⁹ Cfr. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Ed., Coimbra, Almedina, 2007, 375.

¹⁷⁰ Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, 311; ESTEVES, Mariana M., *Violação das Regras Europeias da Concorrência pelos Estados-Membros – A questão dos Auxílios de Estado sob a forma Fiscal*, Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa, Porto, 2015, pp. 13.

¹⁷¹ Cfr. SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 189 e 190.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Os auxílios tributários proporcionam às empresas ou setores de produção uma vantagem específica ou uma situação de favorecimento, que se traduz na poupança de um custo para as empresas e numa distorção da concorrência ou afetação das trocas comerciais entre Estados presentes no Mercado Interno.

Apesar da doutrina defender a aplicação do regime dos Auxílios de Estado consagrado nos artigos 107º a 109º do TFUE aos auxílios tributários, a confirmação por parte da jurisprudência só surgiu em 1973, com a publicação do Acórdão do Tribunal de Justiça de 02 de julho de 1974, no proc. n.º C-173/73, que opunha o *Governo da República Italiana à Comissão das Comunidades Europeias*, ao determinar no ponto 27 e 28 que “o artigo 92º (atualmente artigo 107º do TFUE) não distingue as intervenções em causa de acordo com as suas causas ou os seus objetivos, mas define-as em função dos seus efeitos. Por conseguinte, nem a natureza fiscal, nem os objetivos sociais da medida em apreço poderão justificar a não aplicação do artigo 92º”.

Nestes termos, os auxílios fiscais encontram-se sob a alçada do regime de Auxílios de Estado, vigente no TFUE e por conseguinte se preencherem todos os requisitos presentes no n.º 1 do artigo 107º do TFUE¹⁷², encontram-se sujeitos ao princípio da incompatibilidade com o mercado comum e podem eventualmente usufruir do regime excecional previsto no n.º 2 e 3 do TFUE¹⁷³.

¹⁷² Uma ajuda para ser considerada, como um auxílio de estado incompatível com o mercado interno, nos termos do artigo 107º n.º 1 do TFUE, tem obrigatoriamente de preencher, de forma cumulativa, todos os requisitos presentes, na disposição normativa referida. Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça de 24 de julho de 2003, proc. n.º C-280/00, *Altmark Trans GmbH, Regierungspräsidium Magdeburg e Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH*, p. 74, segundo o qual “há que examinar os diferentes elementos do conceito de auxílio estatal que figuram no artigo 92º n.º 1, do Tratado. Com efeito, segundo jurisprudência constante, a qualificação de auxílio exige que todas as condições estabelecidas nesta disposição estejam preenchidas”.

¹⁷³ A derrogação do princípio da incompatibilidade dos auxílios de estado com o mercado interno, presente no n.º 2 do artigo 107º do TFUE, raramente é utilizada, só em casos muito excecionais, como por exemplo no caso de uma seca extrema, pode haver uma redução ou uma isenção do imposto sobre os rendimentos dos agricultores. Já o recurso ao regime excecional previsto no n.º 3 do artigo 107º do TFUE é bastante frequente, quando se trata de medidas tributárias. O recurso a medidas tributárias, para desenvolvimento de determinadas regiões, para fomento da economia, para criar posto de trabalho, para práticas de investigação entre outras.

IV. Elementos caracterizadores do conceito de Auxílio de Estado

Conforme referimos no subtítulo anterior, o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia não determina de forma clara, concreta e concisa o conceito de auxílio, tendo a tarefa de densificação do conceito, ficado adstrita ao Tribunal de Justiça da União Europeia, à Comissão Europeia e à doutrina. O n.º 1 do artigo 107º do TFUE apenas determina um conjunto de elementos objetivos e subjetivos integradores do conceito de auxílio, cuja verificação cumulativa, determina a medida incompatível com o mercado interno, ao positivar que *“Salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções”*.

De acordo, com a disposição normativa transcrita é possível afirmar que a proibição da concessão dos auxílios estatais depende, da verificação cumulativa dos seguintes requisitos: i) Concessão uma vantagem; ii) auxílios concedidos pelo Estado ou provenientes de recursos estatais; iii) caráter seletivo da medida; iv) medidas que afetem a concorrência e o comércio entre os Estados-Membros¹⁷⁴.

¹⁷⁴ Cfr. SPORKEN, Eduard, e CATTEL, Yves, *Investigation by European Commission into Transfer Pricing Underlying Certain Tax Rulings in the European Union*, in *Transfer Pricing Journal*, maio/junho, 2015, pp. 131; LANG, Michael *et. al.*, *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 4.ª Ed., Viena, Spiramus, 2016, pp.97; BOBBY, Christopher, *A Method inside the Madness: Understanding the European Union State Aid and Taxation Rulings*, in *Chicago Journal of International Law*, Vol. 18, n.º 1, Article 5, 2017, pp. 191; MASSON, Antoine, e NIHOUL, Paul, *Direito da União Europeia – Direito Institucional e Direito Material: Teoria, exercícios e elementos metodológicos*, Lisboa, Edições Piaget, 2012, pp. 551, 552; RODRIGUES, Carlos A., *A Tributação das Empresas Associadas - Das Soluções do MCOCDE às Novas Propostas da EU*, Universidade de Santiago de Compostela, Faculdade de Direito, Centro de Investigação Jurídico Económica, 2010, p. 14; *“Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas”*, Jornal Oficial n.º C 384 de 10.12.1998, p.0003 – 0009, Posição defendida pela Jurisprudência do Tribunal de Justiça no Acórdão do Tribunal de Justiça de 24 de julho de 2003, proc. n.º C-280/00, *Altmark Trans GmbH, Regierungspräsidium Magdeburg e Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH*, p. 74; ; Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 17 de novembro de 2009, proc. n.º C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri v. Regione Sardegna*, p. 52; Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção) de 23 de março de 2006, proc. n.º C-37/04, *Enirisorse SpA v. Sotacarbo Sp*, p.38 e 39; Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de setembro de 1994, proc. apensos n.º 278/97, 279/92 e 280/92, *Reino de Espanha v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 20; Acórdão do Tribunal, de 21 de março de 1990, proc. n.º C-142/87, *Reino da Bélgica v. Comissão das Comunidades Europeias*, p.25; Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 27 de junho de 2017, proc. n.º C-74/16, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania v. Ayuntamiento de Getafe*, p. 38; Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 21 de dezembro de 2016, proc. n.º C-524/14 P, *Comissão Europeia v. Hansestadt Lübeck*, p. 40.

Face à relevância dos elementos presentes no artigo 107º n.º 1 do TFUE, para a determinação de uma medida como incompatível com o mercado interno, cumpre agora analisar cada um dos elementos supraidentificados.

i. Concessão de uma vantagem

A condição “*sine qua non*” para a determinação de uma medida como auxílio de Estado incompatível com o mercado interno é a concessão de uma vantagem a uma empresa ou setor económico.

De acordo, com a disposição normativa do artigo 107º n.º 1 do TFUE, podemos afirmar, que o legislador optou intencionalmente pela preterição da forma, que a ajuda estatal pode assumir em favor dos efeitos anticoncorrenciais que as ajudas podem gerar¹⁷⁵. Desta forma, visa-se avaliar o efeito da medida e não a causa subjacente à intervenção do Estado, vigorando no regime dos Auxílios de Estado o Princípio da Irrelevância da Forma¹⁷⁶.

Nestes termos, vantagem engloba qualquer medida que se caracterize por uma redução de encargos (tributários ou não) para a empresa ou setor económico, que a coloque numa situação financeira mais favorável do que aquela em que se encontraria, caso não tivesse beneficiado do auxílio, que lhe foi concedido ou de uma operação material positiva¹⁷⁷. Nestes termos, vantagem designa qualquer benefício económico, que a empresa beneficiária não teria obtido em condições normais de mercado, ou seja, na ausência de uma intervenção do Estado¹⁷⁸.

¹⁷⁵ Cfr. MARTINS, Manuel, *Auxílios de Estado no Direito Comunitário*, 1.ª Ed., Principia, 2002; pp. 118.

¹⁷⁶ Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça de 24 de julho de 2003, proc. n.º C-280/00, *Altmark Trans GmbH, Regierungspräsidium Magdeburg e Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH*, p. 81; Acórdão do Tribunal de Justiça de 02 de junho de 1974, proc. n.º C-173/73, *Governo da República Italiana v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 26.

¹⁷⁷ Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça de 15 de março de 1994, proc. n.º C-387/92, *Banco de Crédito Industrial SA., v Ayuntamiento de Valencia*, p. 13; Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção) de 14 de janeiro de 2015, proc. n.º C-518/13, *The Queen v. Parking Adjudicator*, p. 33, que determina que “o conceito de auxílio abrange não apenas prestações positivas, como subvenções, mas também intervenções que, sob diversas formas, aliviam os encargos que, normalmente, oneram o orçamento de uma empresa, pelo que, não sendo subvenções na aceção estrita da palavra, têm a mesma natureza e efeitos idênticos”.

¹⁷⁸ Posição defendida no Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de julho de 1996, proc. n.º C-39/94, *Syndicat français de l'Express international (SFEI) e o. v. La Poste e o.*, p. 60, Acórdão do Tribunal de Justiça de 29 de abril de 1999, proc. n.º 342/96, *Reino de Espanha v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 41. Posição defendida também na Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.o, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, no JO C 262/15, de 19 de julho de 2016, p. 66 e 67.

Sempre que a situação financeira de uma empresa melhorar, como consequência da ajuda concedida pelo Estado, estamos perante uma vantagem. Para confirmar se a situação financeira de uma empresa efetivamente melhorou com a concessão da ajuda, deve ser feita uma comparação da situação financeira em que a empresa se encontraria, caso não tivesse sido concedida a ajuda de Estado¹⁷⁹.

Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a simples determinação da inexistência de uma vantagem para o beneficiário é suficiente para se concluir, que não estamos perante uma medida que constitui um Auxílio de Estado, deixando de ser necessária a verificação dos restantes elementos consagrados no artigo 107º n.º 1 do TFUE¹⁸⁰.

ii. Auxílios concedidos pelo Estado ou provenientes de recursos estatais

É relativamente à proveniência da vantagem que recai o segundo elemento do conceito de Auxílio de Estado. O Tratado optou por um critério económico em detrimento de um critério orgânico ou institucional, ao determinar que a vantagem deve ser concedida pelo Estado ou proveniente de recursos estatais¹⁸¹.

Deste modo, se estivermos perante recursos económicos públicos, mesmo que a entidade não se enquadre na estrutura orgânica do estado, mais concretamente na Administração Pública ou estejamos perante uma entidade privada, a ajuda pode ser considerada como um auxílio incompatível com o mercado interno, independentemente da origem, da finalidade ou da forma que assumam os recursos públicos. A qualidade jurídica da entidade, que concede o auxílio é preterida

¹⁷⁹ Cfr. LOUREIRO, Cristina O. L. F., *Relatório de Atividade Profissional - Os Auxílios de Estado no Domínio do Direito Europeu da Concorrência: O Controlo da Comissão e a Atuação dos Tribunais Nacionais*, in *Tese de Mestrado*, Escola de Direito da Universidade do Minho, abril, 2016, pp. 85.

¹⁸⁰ Posição defendida no Acórdão do Tribunal Justiça de 09 de dezembro de 1977, proc. n.º C-353/95 P, *Tiercé Ladbroke SA v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 26, segundo o qual "decisão controvertida que se refere à inexistência de vantagem a favor (...) foi com razão que o Tribunal decidiu que este único fundamento era suficiente para justificar a rejeição da queixa, sem haver necessidade de apreciar a argumentação".

¹⁸¹ Apenas as vantagens concedidas direta ou indiretamente de recursos estatais são possíveis de constituir Auxílios de Estado, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça de 13 de março de 2001, proc. n.º C-379/98, *PreussenElektra AG e Schleswig AG*, p. 58. Posição reforçada pela Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107º n.º 1 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, no JO C 262/15, de 19.07.2016, p. 47.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

relativamente à qualificação do recurso, constituindo este último um elemento essencial, para entidades de direito privado, potencialmente abrangidas pelo regime jurídico dos auxílios, identificarem e distinguirem os recursos que gerem, enquanto intermediários do Estado, daqueles que são provenientes da sua atividade privada¹⁸².

A terminologia “*auxílios concedidos pelo Estado*” tem sido ao longo dos anos, alvo de uma interpretação nas várias decisões do Tribunal de Justiça. Desta forma, uma parte da jurisprudência tem defendido, que existem duas condições cumulativas, no entanto, diferentes para que uma medida possa ser considerada como Auxílio de Estado e reconduzida ao regime vigente no artigo 107º n.º 1 do TFUE. A primeira condição é que a medida surja como um comportamento imputável a um determinado Estado e a segunda é que a medida seja atribuída a uma empresa ou setor de produção, por meio de recursos públicos. Neste caso, só as vantagens atribuídas direta ou indiretamente através de “*recursos do estado*” podem ser considerados auxílios nos termos do artigo 107º n.º 1 do TFUE¹⁸³.

Outra parte da jurisprudência defende que o auxílio não necessita obrigatoriamente de ser financiado por recursos do Estado para ser qualificado como auxílio nos termos do n.º 1 do artigo 107º do TFUE, visto que esta disposição normativa, já abrange os “*auxílios concedidos pelo estado ou proveniente de recursos estatais*”, não sendo necessário distinguir se o auxílio é concedido

¹⁸² Cfr. MARCELINO, Carla, *Auxílios de Estado - introdução ao conceito à luz do artigo 107º do TFUE e do atual contexto europeu*, in *Revista Eletrónica de Direito Público*, Vol. 3, n.º 2, novembro, 2006, pp. 139; Acórdão do Tribunal de Primeira Instância (Segunda Secção Alargada) de 12 de dezembro de 1996, proc. n.º T-358/94, *Compagnie nationale Air France v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 56.

¹⁸³ Posição defendida pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, no Acórdão do Tribunal de Justiça de 30 de novembro de 1993, proc. n.º C-189/91, *Petra Kirsammer-Hack e Nur, han Sida* p. 16; Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de julho de 1998, proc. n.º C-341/95, *Gianni Bettati e Safety Hi-Tech Sri*, p. 73; Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de março de 1993, proc. n.º C-72/91 e C-73/9, *Sloman Neptun Schiffahrts AG e Seebetriebsrat Bodo Ziesemer der Sloman Neptun Schiffahrts AG*, p. 19 ao determinar que “*só podem ser consideradas auxílio na aceção do n.º 1 do artigo 92.º do Tratado, as vantagens atribuídas, direta ou indiretamente, através de recursos de Estado. Com efeito, resulta dos próprios termos daquela disposição e das regras de procedimento instituídas pelo artigo 93º do Tratado que as vantagens resultantes de fundos diversos dos recursos do Estado não estão compreendidas no campo de aplicação das disposições em causa. A distinção entre auxílios atribuídos pelo Estado e através de recursos do Estado destina-se a incluir no conceito de auxílio não só os auxílios atribuídos diretamente pelo Estado como também os atribuídos por organismos públicos ou privados, designados ou instituídos pelo Estado*”.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

*“diretamente pelo estado ou por organismos públicos ou privados, por ele instituídos ou designados como responsáveis pela sua gestão”, existindo uma indiferença, quanto ao modo de financiamento da medida em causa*¹⁸⁴.

O artigo 107º n.º 1 do TFUE ao determinar *“auxílios concedidos pelo estado ou proveniente de recursos estatais”*, exige não apenas que a ajuda tenha sido concedida pelo Estado ou por uma entidade pública, mas que essa ajuda tenha sido concedida direta ou indiretamente através de recursos de Estado e imputável ao mesmo, ou seja, o Tratado exige a verificação cumulativa de dois requisitos distintos para a determinação de uma medida como Auxílio de Estado¹⁸⁵.

A disposição normativa supramencionada ao determinar que a medida seja *“proveniente de recursos estatais”*, implica um sacrifício financeiro para o Estado, um encargo financeiro para o Estado, que pode consubstanciar-se numa diminuição da receita efetiva ou potencialmente auferida ou num aumento da despesa orçamental. No caso concreto dos auxílios sob a forma fiscal, as medidas provenientes de recursos estatais, traduzem-se na não arrecadação efetiva ou na não arrecadação no tempo legalmente previsto dos impostos ou contribuições determinadas por lei, o que consequentemente implica uma diminuição das receitas fiscais do Estado concedente. Desta forma, o benefício deve ter subjacente um financiamento público, com inscrição da despesa fiscal correspondente no Orçamento de Estado¹⁸⁶.

De acordo, com CARLA MARCELINO *“a opção legislativa pela necessidade de que a proveniência do auxílio seja estatal, independentemente de quem execute a gestão dos meios em causa, é o corolário do princípio de não interferência do Estado direta ou indiretamente na concorrência entre empresas”*¹⁸⁷.

¹⁸⁴ Cfr. Acórdão do Tribunal de 07 de junho de 1988, proc. n.º C-57/86, *República Helénica v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 12; Acórdão do Tribunal de Justiça de 30 de janeiro de 1985, proc. n.º C-290/83, *Commission of the European Communities v. French Republic*, p. 14.

¹⁸⁵ Cfr. GORJÃO-HENRIQUES, Miguel, *Direito da União - História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 6.ª Ed., Almedina, 2010.

¹⁸⁶ Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 404.

¹⁸⁷ Cfr. MARCELINO, Carla, *Auxílios de Estado - introdução ao conceito à luz do artigo 107º do TFUE e do atual contexto europeu*, in *Revista Eletrónica de Direito Público*, Vol. 3, n.º 2, novembro, 2006, pp. 140.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

O conceito de “Estado” para efeitos da concessão de uma vantagem é bastante amplo, tanto para a Comissão como para a jurisprudência. A noção de Estado do ponto de vista orgânico, compreende todas as autoridades públicas, inclusive as autoridades centrais, regionais e locais e as pessoas coletivas de direito privado sobre as quais o Estado exerce uma influência dominante ou que sejam designadas por ele, para determinado fim.

O conjunto de entidades que têm vindo a desempenhar as funções do Estado, aumentou de forma significativa ao longo dos anos. Nestes termos é fácil de compreender, a necessidade de a noção de Estado abranger o máximo de realidades possíveis, sendo por isso cada vez mais importante determinar, quais os elementos, que permitem constatar que estamos perante uma medida, que constitui um Auxílio de Estado, evitando desta forma o contorno da disposição normativa e a perda do efeito útil da mesma.

A prossecução de interesses públicos aos quais o Estado está adstrito, é uma tarefa cuja complexidade e exigência têm obrigado o Estado a descentralizar o cumprimento de atribuições de interesse público por distintas pessoas coletivas públicas ou entregar o cumprimento dessas obrigações a pessoas coletivas privadas, que têm assegurado o cumprimento das mesmas de forma mais eficaz e eficiente. O alargamento do número de entidades abrangidas pelo conceito de estado, era segundo o Tribunal de Justiça essencial para fazer face à crescente descentralização dos Estados e à atribuição de auxílios por parte de entidades regionais e locais¹⁸⁸.

A expressão “concedidos pelo Estado” ou “proveniente de recursos estatais” abrange todos os recursos provenientes do sector público, mais concretamente os recursos provenientes de entidades estaduais, centrais, regionais, locais, associações públicas e empresas públicas, os recursos provenientes de entidades intraestatais (descentralizadas, federadas e regionais), os recursos provenientes de organismos privados, cujos capitais sejam públicos ou empresas privadas designadas por uma entidade pública para gerir um auxílio e as ajudas concedidas através de

¹⁸⁸ Posição adotada no Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de outubro de 1987, proc. n.º C-248/87, *República Federal da Alemanha v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 17, segundo o qual “o facto de esse programa de auxílios ter sido adotado por um Estado federado ou por uma coletividade territorial, e não pelo poder federal ou central, não impede a aplicação do n.º 1 do artigo 92.º do Tratado, (...) os auxílios concedidos por entidades regionais e locais dos Estados-membros, seja qual for o respetivo estatuto e designação, se encontram submetidos ao exame da sua conformidade com o artigo 92.º do Tratado”.

instrumentos financeiros da União Europeia. Desta forma, podemos afirmar, que a origem dos recursos é relevante, visto que, se os recursos em causa antes de serem direta ou indiretamente transferidos para o destinatário, estiverem sob o domínio público, independentemente de a autoridade pública ter ou não direito sobre os recursos, estes são considerados provenientes de recursos estatais. No caso de os recursos serem provenientes de entidades privadas, o que releva é o grau de intervenção da autoridade pública na definição da medida e do seu modo de financiamento¹⁸⁹.

A utilização de recursos públicos por empresas públicas pode constituir um Auxílio de Estado, devido à possibilidade de o Estado ser capaz de orientar a utilização de recursos dentro de empresas públicas, no entanto, o facto de uma empresa ser pública não implica, que as medidas adotadas sejam imputáveis ao Estado. No caso das empresas públicas, é necessário determinar concretamente se as autoridades públicas, estiveram implicadas na adoção das medidas, visto o controlo estatal não ser suficiente para a imputabilidade dos factos¹⁹⁰.

iii. Carácter Seletivo da medida

Uma das características mais importantes para verificar se estamos perante uma medida, que constitui um Auxílio de Estado, nos termos do artigo 107º n.º 1 do TFUE, prende-se com o carácter seletivo da medida. É o carácter seletivo da medida, que diferencia os Auxílios de Estado das medidas de política económica geral.

As medidas de natureza geral são aplicadas de forma geral e automática a todas as empresas ou sectores económicos, com o intuito de favorecer o conjunto da atividade económica de

¹⁸⁹ Cfr. a posição defendida pelo Tribunal de Justiça (Quarta Secção) de 07 de maio de 1998, proc. n.º C-52/97, C-53/97 e C-54/97, *Epifanio Viscido, Mauro Scandella e o. Massimiliano Terragnolo e o. v. Ente Poste Italiane*, p. 13.

¹⁹⁰ Posição defendida pela Tribunal de Justiça, no Acórdão do Tribunal de Justiça (Sexta Secção) de 08 de maio de 2003, proc. apensos n.º 328/99 e 399/00, *República Italiana e a SIM 2 Multimedia SpA v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 36 e 37; Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, no Jornal Oficial n.º C 262/15, de 19.07.2016, p. 48, 49 e 58; Acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de maio de 2002, proc. C-482/99, *República Francesa v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 52 e 53.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

um Estado, constituindo as medidas fiscais aplicadas a todo o território nacional um bom exemplo¹⁹¹.

As medidas seletivas caracterizam-se por concederem uma vantagem seletiva a certas empresas, a certas categorias de empresas, a empresas localizadas numa determinada região ou a certos sectores económicos, que não é oferecida aos demais concorrentes presentes no mercado¹⁹².

A primeira tentativa de determinação do critério da seletividade foi realizada no Acórdão do Tribunal de Justiça de 08 de novembro de 2001, no proc. n.º C-143/99, *Adria-Wien Pipeline, Wietersdorfe & Peggauer Zementwerke e Finanzlandesdirektion Für Kärnten*, ao postular que “há unicamente que determinar se, no quadro de um dado regime jurídico, uma medida estatal é suscetível de favorecer «certas empresas ou certas produções» na aceção do artigo 92.º, n.º 1, do Tratado relativamente a outras empresas que se encontrem numa situação factual e jurídica comparável à luz do objetivo prosseguido pela medida em causa”. De acordo, com esta decisão é importante ressaltar, que a aplicação efetiva de uma disposição normativa a um determinado setor de produção ou a um número considerável de empresas de um determinado setor de produção, não é suficiente para qualificar a medida como de natureza geral, nem obsta à sua qualificação como uma medida seletiva, se da medida não puderem beneficiar todos os setores¹⁹³.

¹⁹¹ Cfr. SPORKEN, Eduard, e CATTEL, Yves, *Investigation by European Commission into Transfer Pricing Underlying Certain Tax Rulings in the European Union*, in *Transfer Pricing Journal*, maio/junho, 2015, pp. 132.

¹⁹² Devido à dificuldade em conjugar os diversos conceitos de Empresa, existentes nos vários ordenamentos jurídicos, que compõe a União Europeia e de determinar um conceito, que pudesse ser utilizado nos vários âmbitos do Tratado, o mesmo decidiu pela não determinação de um conceito. Conforme mencionado anteriormente, a tarefa de determinação, delimitação e densificação do conceito de Empresa, ficou à responsabilidade do Tribunal de Justiça da União Europeia. Na perspetiva do direito económico e do direito fiscal, empresa é qualquer entidade que exerça de forma autónoma, uma atividade económica (oferta de bens e serviços num determinado mercado), independentemente do seu estatuto jurídico e do seu modo de financiamento. Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça (Sexta Secção) de 23 de abril de 1991, proc. n.º C-41/90, *Klaus Höfner et Fritz Eiser e Macrotron GmbH*, p. 21; Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 27 de junho de 2017, proc. n.º C-74/16, *Congregación de Escuelas Plas Provincia Betania v. Ayuntamiento de Getafe*, p.41; Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de junho de 1984, proc. n.º C-170/83, *Hydrotherm Gerätebau GmbH v. Compact del Dott. Ing. Mario Andreoli & C. Sas*, p. 11, determina que “*In competition law, the term “undertaking” must be understood as designating an economic unit for the purpose of the subject-matter of the agreement in question even if in law that economic unit consists of several persons, natural or legal*”.

¹⁹³ Sublinhado nosso - Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção) de 8 de novembro de 2001, proc. n.º C-143/99, *Adria-Wien Pipeline, Wietersdorfe & Peggauer Zementwerke e Finanzlandesdirektion Für Kärnten*, p. 41 a 48.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

No entanto, relativamente às medidas de natureza fiscal a decisão proferida no Acórdão do Tribunal de Justiça de 08 de setembro de 2011, proc. n.º C-78/08 a C-80/08, que opunha, *Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate v. Paint Graphos Soc.* (C-78/08); *Adige Carni Soc. v. Agenzia delle Entrate, Ministero dell'Economia e delle Finanze* (C-79/08); e *Ministero delle Finanze v. Michele Franchetto* (C-80/08), seguiu uma posição dogmática distinta ao consagrar que *“há que determinar se as isenções fiscais como as que estão em causa no processo principal são suscetíveis de favorecer certas empresas ou certas produções relativamente a outras empresas que se encontrem numa situação factual e jurídica comparável à luz do objetivo prosseguido pelo regime do imposto sobre as sociedades, isto é, a tributação dos lucros das sociedades”*¹⁹⁴. Com esta decisão a jurisprudência, passou a avaliar a seletividade à luz do objetivo prosseguido pelo imposto como tal e não à luz do objetivo da medida em causa, como era feito até ao momento¹⁹⁵. Apesar desta tomada de posição pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, a doutrina tem-se distanciado e desvalorizado desta decisão, por considerarem que o critério da seletividade, relativamente às medidas fiscais, exige que a vantagem conferida, seja limitada a certas empresas ou setores de produção, caso contrário a simples determinação de um benefício fiscal destinado a todas as empresas ou setores de produção, excluiria de forma automaticamente o critério da seletividade.

De acordo, com o que foi referido anteriormente as medidas fiscais aplicadas a todo o território nacional constituem medidas de natureza geral, no entanto, pode-se verificar uma seletividade da medida fiscal e consequentemente verificar-se a atribuição de uma vantagem, quando

¹⁹⁴ Subnlinhado nosso. Cfr. Acórdão do do Tribunal de Justiça (Primeira Secção) de 8 de setembro de 2011, *Ministero dell'Economia e delle Finanze Agenzia delle Entrate v. Paint Graphos Soc.* (C-78/08); *Adige Carni Soc. v. Agenzia delle Entrate, Ministero dell'Economia e delle Finanze* (C-79/08); e *Ministero delle Finanze v. Michele Franchetto* (C-80/08), p. 54.

¹⁹⁵ Cfr. ISMER, Roland, e PIOTROWSKI, Sophia, *The Selectivity of Tax Measures: A Tale of Two Consistencies*, in *Intertax*, Vol. 43, n.º 10, Kluwer Law International, 2015, pp 559; Esta posição foi confirmada posteriormente, no Acórdão do Tribunal de Justiça (Sétima Secção), de 09 de outubro de 2014, proc. n.º C-522/13, *Ministerio de Defensa, Navantia SA v. Concello de Ferrol*, p. 35 ao postular que *“a qualificação de uma medida fiscal nacional como «seletiva» supõe, num primeiro momento, que ela identifique e examine previamente o regime fiscal comum ou «normal» aplicável no Estado-Membro em causa. É em relação a este regime fiscal comum ou «normal» que se deve, num segundo momento, apreciar e estabelecer o eventual caráter seletivo da vantagem concedida pela medida fiscal em causa, demonstrando que esta medida derroga o referido regime comum, na medida em que introduz diferenciações entre os operadores económicos que se encontram, à luz do objetivo prosseguido pelo sistema fiscal do Estado-Membro em causa, numa situação factual e jurídica comparável”*; Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção), de 18 de julho de 2013, proc. n.º C-6/12, P Oy, p. 19.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

haja a concessão de um tratamento fiscal privilegiado a certas empresas, que resulte num reforço da posição daquelas empresas no mercado, face às demais e um afastamento ao regime tributário vigente.

Segundo a doutrina o elemento *seletividade* caracteriza-se não só pelo carácter discricionário ou discriminatório da medida, mas também pelo carácter derogatório. Na verdade as medidas que constituem um auxílio estatal, apesar de estarem intimamente relacionadas com a discriminação a favor de determinadas empresas ou produções, que permite distingui-las das medidas que visam o desenvolvimento geral da atividade económica (respeitando o princípio da igualdade de tratamento), tem um carácter derogatório mais proeminente. Na realidade, apesar da medida *“beneficiar certas empresas ou produções”* consistir numa característica essencial dos auxílios, é fundamental demonstrar, que a medida constitui uma derrogação ao regime comum vigente no ordenamento jurídico¹⁹⁶.

De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, que tem contribuído de forma fundamental para a clarificação do conceito de seletividade, é importante ressaltar que uma medida pode não preencher o critério da seletividade mesmo nos casos em que constitua uma vantagem para o seu beneficiário, se a medida for passível de justificação através da economia geral do sistema em que se encontra inserida ou através da sua natureza¹⁹⁷. Se o Estado-Membro conseguir demonstrar tal desígnio e que o objetivo prosseguido pelo sistema é legítimo, a medida não possui um carácter seletivo¹⁹⁸.

¹⁹⁶ Conclusões do Advogado-Geral Nils Wahl, apresentadas a 15 de setembro de 2016, sobre o proc. n.º C-524/14 P, *Comissão Europeia v. Hansestadt Lübeck*, p. 75.

¹⁹⁷ Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção) de 8 de novembro de 2001, proc. n.º C-143/99, *Adria-Wien Pipeline, Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke e Finanzlandesdirektion Für Kärnten*, p. 42; Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção), de 22 dezembro de 2008, proc. n.º C-487/06 P, *British Aggregates Association v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 83; Conclusões do Advogado-Geral M. Poiares Maduro, apresentadas a 12 de janeiro de 2006, sobre o proc. n.º C-237/04, *Enirisorse SpA v. Società Tecnologie Avanzate Carbone SpA*, p. 52.

¹⁹⁸ Cfr. PEREIRA, Liliana, I. S., *As medidas fiscais seletivas e o regime dos auxílios de estado na União Europeia - Seletividade regional e capacidade fiscal dos entes infra-estatais no "caso Açores"*, Vol.2, Almedina, 2013, pp. 45. A Comissão, na Comunicação de 1998, adotou um método denominado *“Three Step Analysis”* para determinação da seletividade. Este método caracteriza-se pela verificação cumulativa de 3 etapas fundamentais i) A primeira etapa consiste na identificação do sistema geral de tributação – sistema de referência, aplicável às empresas que estão numa situação legal e factual comparável; ii) em segundo lugar é necessário determinar se a medida constitui uma derrogação ao sistema geral de tributação. Nesta etapa, se a medida não constituir uma derrogação ao sistema de referência, não estamos perante uma medida de carácter

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

No cômputo, a análise formal, isto é, a verificação do caráter derogatório da medida não suficiente, é necessário proceder a uma análise substancial da mesma. Nestes termos *“é seletiva qualquer medida que contribua para colocar certas empresas numa situação económica mais favorável do que as empresas que se encontram numa situação comparável, sem que os custos daí resultantes para a coletividade se justifiquem claramente através de um sistema de encargos equitativamente repartidos”*¹⁹⁹.

A identificação e análise do sistema geral de tributação revela-se essencial para determinar se foi concedido algum benefício, que provoque uma redução dos encargos que normalmente oneram os orçamentos das empresas. Tarefa que se pode revelar árdua atendendo à liberdade, à autonomia e à soberania, que caracteriza os Estados de direito democrático na determinação do seu sistema tributário e na sua efetivação.

Apesar da dificuldade é fundamental a determinação do sistema geral de tributação e a identificação das medidas específicas, que vigoram no ordenamento jurídico, que possam provocar uma distinção discriminatória entre empresas ou sectores de produção, que se encontrem numa situação idêntica, para que seja possível a identificação de medidas que possam figurar como auxílios.

A adoção pelo Tratado do critério da seletividade como elemento essencial para diferenciar medidas de natureza geral de Auxílios de Estado, deve-se essencialmente a fundamentos de índole económica. A concessão de vantagens a determinadas empresas ou sectores de produção e a consequente concentração de recursos nos mesmos, coloca as empresas ou sectores beneficiários numa posição mais favorável face às demais empresas, que concorrem no mercado nacional ou europeu.

seletivo; se a medida constituir uma derrogação ao sistema referência, é necessário determinar se a medida pode ser justificada pela natureza ou pelo sistema de referência. iii) caso estejamos perante uma medida justificada pelo sistema de referência, a mesma não é subsumível no n.º 1 do artigo 107º do TFUE, constituindo uma medida compatível com o mercado. Cfr. Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, no JO C 262/15, de 19.07.2016, p. 128.

¹⁹⁹ Conclusões do Advogado-Geral M. Poiares Maduro, apresentadas a 12.01.2006, proc. n.º C-237/04, *Enirisorse SpA v. Società Tecnologie Avanzate Carbone SpA*, p. 52.

a. Seletividade Material

O escrutínio da expressão “*concedem uma vantagem de forma seletiva a certas empresas, a certas categorias de empresas ou certos sectores económicos*”, conforme consta da Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal, obriga a concretizar uma distinção entre *seletividade material* e *seletividade regional*.²⁰⁰

A seletividade material consiste em determinar se uma medida de natureza fiscal, favorece apenas certas empresas (grupos de empresas) ou certos sectores da economia de um determinado Estado. A única forma de constatar se estamos ou não perante a situação descrita, é determinar se está em causa uma seletividade de *iure* ou de *facto*.

A *seletividade de iure* resulta diretamente dos critérios jurídicos estabelecidos pelas autoridades competentes, que determinam de forma clara e precisa, quais os beneficiários da medida em causa.

A *seletividade de facto* resulta de medidas que apesar dos critérios jurídicos estarem formulados de forma genérica, não estando *a priori* formulados, para abrangerem determinadas empresas ou setores de produção, na prática tendem a aplicar-se efetivamente a um grupo específico de empresas ou produções ou pode resultar de condições impostas pelos próprios Estados-Membros, que obstem a que determinadas empresas ou setores beneficiem da medida, conduzindo a um resultado similar, àquele que se verificaria no caso de se verificar uma *seletividade de iure*. Se estivermos perante uma medida, que concede um benefício por um período de tempo limitado, podemos estar perante uma medida de *facto* seletiva.

Por vezes, o facto de uma medida não determinar previamente quais são os beneficiários da mesma, não significa que se possa excluir a existência de um carácter seletivo. Por vezes uma análise mais profunda pode revelar a existência de critérios objetivos, de condições ou de requisitos delimitadores, para que uma medida supostamente de natureza geral possa ser aplicada ou pode por força do poder discricionário da administração pública uma medida de natureza geral, que

²⁰⁰ Cfr. Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, no JO C-262/15, de 19.07.2016.

num primeiro momento, era aplicável a todas as empresas, não depender apenas da observação dos critérios previamente determinados para ser aplicada.

b. Seletividade Regional

O termo regional poderia induzir-nos em erro ao depreendermos, que são regionais todas as medidas, cujo o âmbito de aplicação não seja extensível a todo o território nacional, no entanto, o sistema de referência²⁰¹ não tem de ser definido como a totalidade de um Estado-Membro, logo nem todas as medidas que apenas sejam aplicáveis a determinadas regiões do território são automaticamente seletivas²⁰².

A jurisprudência do Tribunal de Justiça, no que concerne à determinação de critérios para a verificação de uma situação de seletividade regional, apenas se tem debruçado sobre medidas fiscais, todavia, tendo em consideração, que é um conceito geral, os requisitos determinados para as medidas fiscais aplicam-se a todos os tipos de medidas.

Segundo a jurisprudência, há três hipóteses em que a determinação de uma tributação inferior numa determinada área geográfica, em relação à tributação nacional pode constituir um Auxílio de Estado: i) a primeira possibilidade verifica-se quando o governo central de um Estado-Membro decide, de forma unilateral, aplicar a uma determinada área geográfica, um nível de tributação inferior; ii) a segunda hipótese corresponde a um modelo de repartição das competências fiscais, no qual todas as autoridades infraestatais de um determinado nível (regional, distrital ou outro) de um Estado-Membro, têm o mesmo poder autónomo de direito, para dentro dos limites

²⁰¹ O sistema de referência constitui um quadro contextual, no âmbito do qual a seletividade de uma medida é avaliada, ou seja, o sistema de referência é constituído por um conjunto de regras coerentes, que são aplicáveis regra geral a todas as empresas, abrangidas pelo seu âmbito de aplicação e que é definido pelo seu objetivo. Estas regras determinam as condições de aplicação do sistema, os direitos e as obrigações das empresas, que se encontram sujeitas àquele conjunto de regras e às especificidades técnicas do funcionamento do sistema. Após a determinação do sistema de referência, é necessário verificar se uma medida estabelece uma diferenciação entre empresas, derogando o sistema de referência, ou seja, vai-se averiguar se uma medida é suscetível de favorecer certas empresas ou produções, em comparação com outras empresas ou produções que se encontram numa situação factual e jurídica semelhante, tendo em conta o sistema de referência. Se a medida favorecer certas empresas ou produções, que se encontram numa situação jurídica e factual comparável, a medida é *seletiva prima facie*. Cfr. Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, no JO C 262/15, de 19.07.2016, p. 133.

²⁰² Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, no JO C 262/15, de 19.07.2016, p. 142.

das competências que dispõem, determinar a taxa de imposto a aplicar ao território da sua competência, independentemente da administração central²⁰³ e iii) a última hipótese ocorre, quando uma autoridade, regional ou local, determina no exercício dos seus poderes (que têm de ser suficientemente autónomos em relação ao poder central) a aplicação uma taxa inferior à taxa em vigor a nível nacional, para as empresas que estejam sediadas naquela região. Neste caso, se no momento em que a autoridade local ou regional adotar a medida, a mesma possuir autonomia institucional, processual, económica e financeira, a mesma constitui um quadro geográfico de referência²⁰⁴.

iv. Medidas que afetem a concorrência e as trocas comerciais entre Estados-Membros

O artigo 107º n.º 1 do TFUE determina que todas as *“medidas que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros”* e que *“falseiem ou ameacem falsear a concorrência”* são incompatíveis com o mercado interno.

Para alguns autores, características como a afetação do comércio e o efeito anticoncorrencial, são consequências naturais e inevitáveis, da concessão de uma medida que *“favorece certas empresas ou certas produções”*, ou seja, é uma consequência direta e imediata da seletividade da medida.

É bastante difícil de conceber que a concessão de um auxílio a uma determinada empresa ou produção, não possa causar uma distorção da concorrência ou prejudicar a concorrência entre Estados-Membros²⁰⁵. A concessão de uma ajuda permite às empresas ou produções concorrer no

²⁰³ A Comissão determinou, que uma medida determinada por uma autoridade infraestatal (autoridade local), não é seletiva, uma vez que não é possível, que a mesma determine um nível de tributação normal, que seja suscetível de constituir um parâmetro de referência.

²⁰⁴ Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, no JO C 262/15, de 19.07.2016, p. 144.

²⁰⁵ Se o Mercado Interno funciona-se efetivamente nas condições inicialmente definidas, ou seja, como um verdadeiro mercado nacional, onde a livre circulação de bens e fatores de produção, com as mesmas condições de acesso à justiça, à administração, com as mesmas políticas de investimento e desenvolvimento, com uma União Monetária e com uma política fiscal comum a todos os países, que integram a comunidade, qualquer auxílio concedido a uma empresa ou produção, por mais pequeno que fosse, provocaria de imediato, uma distorção da concorrência. É nestes termos, que se pode constatar que a integração económica da união europeia não foi bem-sucedida. Falharam sobretudo os meios de integração positiva como a criação de uma política fiscal comum e uma harmonização fiscal eficiente.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

mercado nacional ou intracomunitário, em condições mais favoráveis do que as demais empresas concorrentes no mercado, o que vai provocar inevitavelmente uma distorção da concorrência, uma vez que os beneficiários da medida veem a sua posição economicamente reforçada alterando a dinâmica, a fluidez, o equilíbrio da oferta e da procura do mercado e as informações relativas aos custos e às oportunidades de lucros²⁰⁶.

Este último requisito, considerado essencial para a determinação de uma medida como uma ajuda incompatível com o mercado interno, apesar de se consubstanciar em duas situações distintas, é analisado em conjunto, devido ao facto de ambas as realidades se encontrarem interligadas e da sua análise em separado se tornar por vezes muito complicada, visto que, as restrições à concorrência dentro do mercado interno, implicam na maioria das vezes, uma afetação das trocas comerciais entre Estados-Membros. Apesar, destas duas realidades se encontrarem interligadas, há autores que defendem que nem todas as medidas, que distorcem a concorrência afetam o comércio entre Estados-Membros.

A Comissão Europeia, tem entendido sobre esta matéria, que a concessão de uma ajuda a uma empresa ou setor de produção, distorce ou ameaça distorcer a concorrência, porque os operadores económicos presentes no mercado, não atuam apenas com os seus recursos económicos ou com as suas próprias forças, contrariando o princípio de que as empresas devem concorrer no mercado apenas com os seus recursos económicos, sob pena de violarem o Princípio da igualdade de oportunidades e da equidade económica. É um comportamento que privilegia determinados agentes presentes no mercado, de forma seletiva e discriminatória e que contribui para a realização de objetivos, que de outra forma seriam impossíveis de alcançar²⁰⁷.

Quanto ao requisito *“falseiem ou ameacem falsear a concorrência”*, a Comissão Europeia, tem feito uma interpretação lata e de certa forma extensiva deste requisito, determinando que não é necessário que haja uma efetiva afetação da concorrência para que uma ajuda seja considerada

²⁰⁶ Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 17 de setembro de 1980, proc. n.º C-730/79, *Philip Morris Holland BV v. Comissão das Comunidades Europeias*, p.11, determina que *“When State financial aid strengthens the position of an undertaking compared with other undertakings competing in intra-Community trade the latter must be regarded as affected by that aid”*; SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 217.

²⁰⁷ Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 218.

incompatível com o mercado interno. Nestes termos, a potencial afetação da concorrência é suficiente para que a medida seja considerada incompatível com o mercado e reconduzida ao regime presente no n.º 1 do artigo 107º do TFUE.

Já o Tribunal de Justiça da União Europeia, tem optado por uma abordagem mais cautelosa, ao adotar o critério do reforço da posição concorrencial do beneficiário face aos demais concorrentes, para a verificação efetiva da afetação da concorrência do comércio intracomunitário, juntamente com a análise do mercado relevante. Neste caso, o Acórdão do Tribunal de Justiça de 13 de março de 1985, nos proc. n.º C-296/82 e C-318/82, que opunham *Kingdom of the Netherlands e Leeuwarder Papierwarenfabriek BV* contra a *Comissão das Comunidades Europeias*, reafirmou a posição da jurisprudência ao determinar, que a Comissão não se podia limitar a tecer considerações genéricas sobre as possíveis distorções de concorrência provocadas pela concessão de Auxílios de Estado, tendo a Comissão o dever de fundamentar as decisões de incompatibilidade do auxílio com o mercado interno, apresentando os factos e as circunstâncias concretas, que servem de fundamentação à sua decisão. A Comissão tinha, segundo o Tribunal de Justiça, o dever de fundamentar as suas decisões, mesmo nas situações em que as próprias circunstâncias fossem suficientemente claras de que o auxílio constituía um ajuda incompatível com o mercado interno²⁰⁸.

O requisito “*medidas que afetem o comércio entre Estado Membros*” constitui uma condição geral da aplicação efetiva da disciplina comunitária do Direito da Concorrência e exerce uma dupla função ao delimitar o campo de aplicação do direito comunitário, em relação aos direitos nacionais, uma vez que, a não afetação das trocas comerciais intracomunitárias, implica a aplicação do direito nacional e orienta a ação das autoridades comunitárias, no cumprimento das suas funções, entre as quais se destaca a realização e preservação do bom funcionamento do mercado interno²⁰⁹.

²⁰⁸ Cfr. O Acórdão do Tribunal de 13 de março de 1985, proc. n.º C-296/82 e C-318/82, *Kingdom of the Netherlands e Leeuwarder Papierwarenfabriek BV v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 24.

²⁰⁹ Cfr. ALVES, José M. C., *Lições de Direito Comunitário da Concorrência*, Coimbra, Coimbra Editora, 1989, pp. 173 e 174; SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 222 e 223.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

O Tribunal de Justiça da União Europeia, tem optado relativamente a este requisito, por uma abordagem lata do termo “afetar”, não constituindo a efetiva afetação do comércio entre Estados-Membros, requisito essencial para que uma medida possa ser considerada como incompatível com o mercado interno, sendo suficiente a suscetibilidade do comércio entre Estados vir a ser afetado.

Apesar da jurisprudência ter optado por uma abordagem ampla deste requisito, a afetação nunca pode ser puramente hipotética ou presumida, é necessário determinar o porquê de uma medida falsear ou ameaçar falsear a concorrência ser suscetível de afetar as trocas comerciais entre Estados. Segundo o Tribunal de Justiça o comércio entre Estados-Membros é afetado sempre, que os sujeitos passivos exerçam uma atividade económica, que implique trocas ou fluxos comerciais ou que não seja possível excluir, que estão em concorrência com outros operadores estabelecidos noutros países da União²¹⁰.

Nesta aceção, a verificação de qualquer alteração no volume do comércio entre Estados, que não derive do normal funcionamento do mercado, mas da intervenção do Estado é suficiente para que estejamos perante uma situação, que afete as trocas comerciais. Fatores como o montante do auxílio, a dimensão da empresa beneficiária, a parte que ela representa no mercado, se tem ou não atividade exportadora ou se exporta apenas para países terceiros, não impedem *a priori* a possibilidade de as trocas comerciais entre Estados-Membros serem afetadas²¹¹. De

²¹⁰ Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção) de 30 de abril de 2009, proc. n.º C-494/06 P, *Comissão das Comunidades Europeias v. República Italiana*, p. 51; Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção) de 03 de março de 2005, proc. n.º C-172/03, *Wolfgang Heiser v. Finanzamt Innsbruck*, p. 35; Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 06 de setembro de 2006, proc. n.º C-88/03, *República Portuguesa v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 91.

²¹¹ Posição defendida no Acórdão do Tribunal de Justiça, de 14 de setembro de 1994, nos procs. n.º C-278/92, C-279/92 e C-280/92, *Reino de Espanha v. Comissão das Comunidades Europeia*, p.42; Acórdão do Tribunal de 21 de março de 1990, proc. n.º 142/87, *Reino da Bélgica v. Comissão das Comunidades Europeias*, p.43. A jurisprudência tem entendido, que mesmo que uma empresa não exporte para países da União, comercializando os seus produtos apenas em território nacional ou exportando apenas para países terceiros, que a concessão de um auxílio pode afetar o comércio intracomunitário. A concessão de um auxílio a uma empresa, melhora significativamente a situação da mesma, porque permite uma redução de custos, que a empresa mantenha ou aumente sua produção e possibilita a comercialização dos seus produtos a preços mais reduzidos, condicionando ou impedindo desta forma a importação de produtos vindos de outros países da união, que não têm capacidade de concorrer com os preços praticados por esta empresa e pode também obstar à entrada de empresas sediadas na união ou em países terceiros em território nacional. Cfr. Acórdão do Tribunal, de 13 de julho de 1988, proc. n.º -102/87, *República Francesa v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 19.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

acordo, com a jurisprudência, sempre que a concessão de um auxílio reforce a posição de uma empresa nas trocas comerciais entre empresas concorrentes estabelecidas noutros Estados-Membros, deve-se entender que as trocas são influenciadas pela concessão de um auxílio²¹².

Foi no âmbito da confirmação que a *“concessão de auxílios por parte dos Estados a empresas ou produções, afeta a concorrência e as trocas comerciais entre os Estados-Membros”* que surgiu a questão da admissibilidade de uma *“regra de minimis”*, em sede de Auxílios de Estado.

Inicialmente tanto a doutrina como a Comissão eram contra a introdução e admissão de uma *“cláusula de minimis”* no âmbito da matéria dos auxílios públicos. No entanto, a obrigação de os Estados notificarem a Comissão, de todos os projetos de instituição ou de alteração de auxílios, de acordo com no n.º 3 do artigo 108º do TFUE, acabou por sobrecarregar a Comissão Europeia, que adotou uma *“cláusula de minimis”*. A instituição de uma *“cláusula de minimis”* foi uma tentativa de quantificação de determinados auxílios, que se caracterizam por serem de montante reduzido, do seu impacto ser diminuto e que são concedidos às pequenas e médias empresas (PME). As características particulares destes auxílios permitiram isentar os Estados da obrigação de notificação prévia à Comissão Europeia dos projetos de auxílios e permitiam à mesma não dispensar meios em situações de menor relevância, concentrando os esforços nas situações manifestamente importantes.

Na realidade apenas os auxílios de montante reduzido ou de impacto puramente local, é que não se subsumem ao critério da distorção da concorrência e da afetação das trocas comerciais. Não obstante, de os regimes que favoreçam exclusivamente produtos nacionais exportados ou que se destinem a favorecer determinados sectores que estão apenas sujeitos à concorrência internacional, estarem sob a alçada do regime dos auxílios²¹³.

²¹² Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção) de 10 de janeiro de 2006, proc. n.º C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze v. Cassa di Risparmio di Firenze SpA*, p. 141 e Acórdão do Tribunal de Justiça, de 17 de setembro de 1980, proc. n.º C-790/79, *Philip Morris Holland v. Comissão das Comunidades Europeia*, p.11.

²¹³ Cfr. SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 192.

Excetuando estes casos a concessão de qualquer auxílio, sem o controlo prévio da Comissão é considerada ilegal, podendo a empresa beneficiária ser obrigada a restituir a ajuda prestada²¹⁴.

Atualmente o regime de “*Auxílios de minimis*” encontra-se regulado no Regulamento EU n.º 1407/2013 da Comissão de 18 de dezembro de 2013, que manteve os montantes previstos no Regulamento (CE) n.º 1998/2006 de 15 de dezembro de 2006 e procedeu a um esclarecimento dos sectores excluídos dos “*Auxílios de minimis*” e quais os critérios que sustentam a sua aplicação²¹⁵.

V. Princípios estruturantes do conceito de Auxílio de Estado

i. Princípio da Proibição Geral dos Auxílios de Estado

A concretização efetiva de um mercado interno, assente nos princípios fundamentais da livre circulação de bens e dos fatores de produção, no qual os agentes económicos atuam em condições semelhantes às do mercado nacional, só foi possível, devido ao esforço realizado pela Comunidade, nos últimos anos, para tentar eliminar todos os entraves e barreiras ao bom funcionamento do mercado.

A solução adotada pelo Tratado para tentar conciliar a concessão de Auxílios de Estado com a política da concorrência, foi a determinação de um *Princípio Geral da Proibição de Auxílios de Estado*.

²¹⁴ Cfr. ABREU, Lígia C. *Auxílios de Estado para um desenvolvimento sustentável*, in TEIXEIRA, Glória, *III Congresso de Direito Fiscal*, Porto, Vida Económica, 2013, pp. 313 e 314.

²¹⁵ O Regulamento (CE) n.º 1998/2006 de 15.12.2006 procedeu à atualização do Regulamento (CE) n.º 994/94 de 07.05.1998, que por sua vez, procedeu à atualização do Regulamento n.º 69/2001 de 12.01.2001. Este último, constitui o primeiro regulamento no qual a Comissão estabeleceu a *Regra Minimis*. O Conselho de acordo com o artigo 109º do TFUE pode fixar categorias de auxílios, isentas da obrigação de notificação prévia à Comissão e a Comissão de acordo com o n.º 4 do artigo 108º do TFUE pode adotar regulamentos relativos às categorias de auxílios estatais isentas de comunicar previamente à Comissão a concessão de ajudas, enquadrando-se os auxílios *Minimis* numa dessas categorias. A determinação da compatibilidade do auxílio com o mercado interno deve atender ao montante do auxílio e à intensidade do mesmo. Ao montante concedido pelo estado, acrescem as taxas de juro de referência.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

A essência subjacente a esta proibição encontra-se nos princípios da eficiência económica e da iniciativa privada, que constituem pilares essenciais para alcançar os objetivos determinados pela Comunidade Europeia. É considerado um dos pilares fundamentais da política da concorrência, sendo um dos regimes jurídicos com maior repercussão no direito nacional e é um dos instrumentos que permite o correto funcionamento do mercado interno. São as regras de mercado subjacentes à livre concorrência, que determinam a forma como se desenvolvem as relações entre as empresas e os Estados²¹⁶.

A intervenção dos Estados nas economias transformou-se numa prática recorrente após a segunda guerra mundial e contribuiu de forma significativa para a recuperação económico-social da união no pós-guerra. Estas intervenções têm um carácter fundamental para o desenvolvimento das economias e para a sustentabilidade de sectores considerados fundamentais para a sociedade e para a economia, principalmente nos períodos economicamente mais difíceis. As intervenções por parte dos Estados são realizadas frequentemente como uma forma de os mesmos conseguirem assegurar ou captar investimentos ou capital, de assegurarem a manutenção de empresas ou sectores económicos, de assegurarem a manutenção de postos de trabalho, de garantirem o financiamento ou a continuidade de práticas de investigação e o desenvolvimento de algumas regiões.

Estas intervenções pretendem condicionar ou produzir uma alteração no comportamento dos agentes económicos presentes no mercado ou alterar as condições de exercício das atividades dos agentes no mercado. Estes comportamentos podem provocar alterações no normal funcionamento do mercado e conseqüentemente provocar distorções na concorrência.

As recorrentes intervenções por parte dos Estados e os possíveis efeitos negativos, obrigaram a União a determinar não só um regime mais restritivo, no que concerne à concessão de ajudas por parte dos Estados às empresas ou aos vários sectores da economia como também a

^{216 216} Cfr. MARCELINO, Carla, *Auxílios de Estado - introdução ao conceito à luz do artigo 107º do TFUE e do atual contexto europeu*, in *Revista Eletrónica de Direito Público*, Vol. 3, n.º 2, novembro, 2006, pp. 145.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

determinar um controlo mais severo por parte da Comissão Europeia dos projetos de concessão de auxílios ou da continuidade dos mesmos.

O regime de proibição de Auxílios de Estado adotado pelo TCEE e conseqüentemente pelo TFUE não foi uma proibição *"tout court"* como o que vigorava no TCECA. Neste caso, em concreto podemos afirmar, que existe um regime *"sui generis"*, no qual vigora um princípio geral que proíbe a concessão de auxílios pelos Estados às empresas e um regime excecional bastante amplo, cujo controlo está adstrito à Comissão Europeia, que permite a concessão de ajudas estatais, em determinadas situações, previstas na lei ou nas situações em que após a análise do projeto de auxílio por parte da Comissão a mesma considere, que o auxílio é compatível com o mercado interno.

Se o TFUE determinasse uma proibição absoluta dos auxílios estaria a condicionar a possibilidade de os Estados ajudarem a desenvolver determinados setores ou regiões menos desenvolvidas, de auxiliarem as empresas que se encontrem numa situação económica mais difícil a sobreviver, de fomentarem a criação de emprego ou a manutenção de postos de trabalho. Esta ideia seria inconcebível, visto não se poder proibir um Estado de intervir financeiramente na economia, quando existe uma necessidade de corrigir as falhas de mercado ou em situações de caráter emergência²¹⁷.

A consagração deste regime excecional demonstra, que a União não só reconhece a importância, como também a necessidade da intervenção dos Estados nas situações em que o mercado se revela insuficiente para alcançar a eficiência económica. As intervenções estatais não são necessárias como desejáveis e inevitáveis, para a prossecução dos objetivos de política económica, que estão relacionados com o crescimento económico e a criação de emprego²¹⁸.

O objetivo principal do instituto dos Auxílios de Estado é o de controlar a concessão de ajudas, cujos efeitos sejam potencialmente negativos para a livre concorrência, que possam prejudicar a eficiente afetação de recursos, fomentar a concessão de auxílios com efeitos positivos e

²¹⁷ Cfr. PEREIRA, Liliana, I. S., *As medidas fiscais seletivas e o regime dos auxílios de estado na União Europeia - Seletividade regional e capacidade fiscal dos entes infra-estatais no "caso Açores"*, Vol.2, Almedina, 2013, pp. 30.

²¹⁸ Cfr. MACHADO, Jónatas E. M., *Direito da União Europeia*, 1ª Ed., Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, outubro, 2010, pp. 443.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

permite a definição de políticas comunitárias necessárias à viabilização de medidas estatais que estejam de acordo com os interesses da União²¹⁹.

Não é expectável, que num espaço económico integrado, que determinadas empresas, sectores económicos e regiões possam beneficiar de um sistema de apoios seletivos por parte dos poderes públicos. Assim as ajudas devem ser implementadas ou concedidas de forma residual, nas situações consideradas realmente necessárias, devem ser proporcionais ao objetivo que se pretende alcançar e devem ajudar a atingir esses objetivos de forma mais eficaz e menos distorcida da concorrência²²⁰.

Numa época onde a procura por ajudas públicas é cada vez maior, o Princípio da proibição dos Auxílios de Estado desempenha um papel fundamental, contribuindo segundo MICHAEL LANG para evitar o desperdício de recursos públicos, através da atribuição de subsídios ineficientes a empresas ou setores de produção, para ajudar os Estados-Membros a administrar da melhor forma possível os seus orçamentos, para ajudar a determinar quais são as situações realmente prioritárias que devem beneficiar de um auxílio e para ajudar a prevenir a diminuição ou mesmo a eliminação de investimentos privados considerados eficientes, quando se verifica um aumento considerável da despesa pública, ao preservar a existência de um mercado interno livre e competitivo, que vai contribuir para o crescimento do mercado interno, que por sua vez é condição necessária para o desenvolvimento da concorrência²²¹.

²¹⁹ Conforme resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, os Auxílios de Estado “*prosseguem um objetivo comum, que é assegurar a livre circulação de mercadorias entre os Estados-membros em condições normais de concorrência*”. Cfr. Acórdão do Tribunal de 20 de março de 1990, proc. n.º 21/88, *Du Pont de Nemours Italiana SpA e Unita sanitaria locale n.º 2 de Carrara*, p.20; Acórdão do Tribunal de 05 de junho de 1986, proc. n.º 103/84, *Comissão das Comunidades Europeias v. República Italiana*, p. 19; Acórdão do Tribunal de 07 de maio de 1985, proc. n.º 18/84, *Commission of the European Communities v. French Republic*, p.13.

²²⁰ Cfr. ALMEIDA, João, N., *Conteúdo e limites da análise económica no controlo da compatibilidade dos auxílios de Estado com o mercado interno*, in *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. LIV, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2011, pp. 219 e 220.

²²¹ A proibição da concessão de ajudas públicas, ajuda a prevenir a teoria do “*Crowding out of eficiente private investments*”, que se caracteriza por defender, que um aumento significativo da despesa pública, diminui ou mesmo elimina os gastos do setor privado. Cfr. LANG, Michael *et. al.*, *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 4.ª Ed., Viena, Spiramus, 2016, pp. 97; Informação disponível em: <https://www.investopedia.com/terms/c/crowdingouteffect.asp>

Uma atribuição de ajudas bem direcionada por parte dos Estados pode contribuir para um aumento das políticas de fomento económico, para uma melhoria da qualidade das finanças públicas e para a limitar as distorções de concorrência²²².

ii. Princípio da Irrelevância da Forma dos Auxílios de Estado e dos Auxílios Tributários

Conforme, supramencionado no subcapítulo dedicado aos *“elementos caracterizadores do conceito de Auxílio de Estado”*, a proibição da concessão de auxílios depende da verificação cumulativa de quatro requisitos. Contrariamente ao pensamento de autores como ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS e MARGARIDA MESQUITA, há autores como MANUEL MARTINS, que defendem a existência de um quinto elemento, de carácter formal, essencial para a delimitação do conceito de Auxílio de Estado nos termos do artigo 107º n.º 1 do TFUE, que se consubstancia na Irrelevância da forma do auxílio, ao determinar que *“são incompatíveis com o mercado interno (...) os auxílios concedidos pelos Estados (...) independentemente da forma que assumam”*²²³.

A forma do Auxílio de Estado sempre foi preterida, quer pelo legislador como pelo Tribunal de Justiça em favor dos efeitos anticoncorrenciais, que as ajudas podem gerar assumindo os efeitos um carácter determinante na qualificação de uma medida como um auxílio²²⁴.

Conforme referimos anteriormente, o Acórdão do Tribunal de Justiça de 23 de novembro de 1961, proc. n.º C-30/59, que opunha *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen à Alta Autoridade da Comunidade do Carvão e do Aço*, teve um papel fundamental, na delimitação do conceito de Auxílio de Estado, ao determinar que *“a noção de auxílio (...) compreende não só prestações positivas tais como as próprias subvenções, mas igualmente intervenções que, sob formas diversas,*

²²² Cfr. Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões – Modernização da política da UE no domínio dos auxílios estatais, Bruxelas, 08.05.2012 COM (2012) 209 Final, p. 1, parágrafo 5.

²²³ CARLOS BOTELHO MONIZ defendia inicialmente a existência de cinco requisitos essenciais para a verificação da medida como um Auxílio de Estado, tendo mais tarde alterado a sua posição para apenas quatro elementos. Cfr. MONIZ, Carlos B., *Auxílios públicos às Empresas na CEE – Reflexos na Caracterização do Sistema Económico Português*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, n.º 47, Lisboa, 1987, pp. 38; MARTINS, Manuel, *Auxílios de Estado no Direito Comunitário*, 1.ª Ed., Principia, 2002, pp. 52; SANTOS, António C., *et. al.*, *Jurisprudência sobre auxílios de Estado, Jurisprudência Portuguesa do Direito da Concorrência*, Capítulo 6. Consultado a 28 de outubro de 2017, documento disponível em: https://www.cideeff.pt/xms/files/04_PUBLICATIONS/Working_Papers/Grupo_III/Jurisprudencia_sobre_auxilios_de_Estado.pdf

²²⁴ Cfr. MARTINS, Manuel, *Auxílios de Estado no Direito Comunitário*, 1.ª Ed., Principia, 2002, pp. 118.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

*atenuam os encargos que normalmente oneram o orçamento de uma empresa e que, por isso, sem serem subvenções no sentido estrito do termo, têm a mesma natureza e têm efeitos idênticos*²²⁵.

Desta forma, um Auxílio de Estado pode assumir variadíssimas formas, podendo distinguir-se entre *Auxílios de Estado positivos (auxílios orçamentais)*, entre os quais se destacam os “*subsídios, as subvenções em dinheiro e em espécie, a participação no capital de empresas, sem envolvimento em atividade comercial, a atribuição de transferências provisórias (empréstimos facilitados, com taxas inferiores às de mercado e bonificações de juros), transações de bens e serviços em condições vantajosas ou regimes de garantias*” e *Auxílios de Estado negativos (auxílios tributários)*, entre os quais se destacam os benefícios e incentivos fiscais e parafiscais a empresas ou setores de produção, que envolve uma espécie de renúncia à cobrança dos tributos devidos²²⁶.

Podemos depreender da disposição normativa supracitada, que são subsumíveis no instituto dos Auxílios de Estado qualquer tipo de tributo, não apenas os impostos, mas também todas as figuras jurídica ou economicamente distintas dos impostos, que realizem funções similares ou que produzam efeitos idênticos e às quais os poderes públicos recorrem inúmeras vezes, com o intuito de conceder ajudas, que não se configurem como um auxílio.

Até meados dos anos 90 os auxílios tributários, nunca tinham sido alvo de qualquer consideração autónoma por parte das autoridades comunitárias ou de análise específica e sistemática por parte da doutrina ou da jurisprudência. Contudo, e de certa forma de modo contraditório ao princípio da irrelevância da forma para a aplicação do princípio da incompatibilidade dos auxílios com o mercado interno, esta consideração autónoma surgiu através de uma intervenção mais ativa da Comissão Europeia, tendo a política de regulação dos auxílios tributários, integrado o

²²⁵ Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça de 23 de novembro de 1961, proc. n.º C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg, v. Alta Autoridade da Comunidade do Carvão e do Aço*, pp. 559 e 560.

²²⁶ Cfr. SANTOS, António C., *et. al.*, *Jurisprudência sobre auxílios de Estado, Jurisprudência Portuguesa do Direito da Concorrência*, Capítulo 6. Consultado a 28 de outubro de 2017, documento disponível em: https://www.cideeff.pt/xms/files/04_PUBLICATIONS/Working_Papers/Grupo_III/Jurisprudencia_sobre_auxilios_de_Estado.pdf

direito da política da concorrência e ganhou um papel de destaque como instrumento específico da política comunitária de coesão económica e social²²⁷.

Com o objetivo reforçar o controlo dos Auxílios de Estado e consequentemente de eliminar as distorções da concorrência provocadas pela concessão de auxílios e o combate à concorrência fiscal prejudicial, a Comissão Europeia emitiu o Código da Conduta em dezembro de 1997 e a “Comunicação sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitem à fiscalidade direta das empresas” em novembro de 1998²²⁸.

iii. Princípio da Irrelevância dos Fins dos Auxílios de Estado e dos Auxílios sobre a forma tributária

Apesar do regime dos Auxílios de Estado consagrado no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, não prever efetivamente a *neutralidade da forma* dos auxílios, a jurisprudência tem entendido, que vigora uma irrelevância dos fins ou objetivos, que se pretendem alcançar com a concessão de um auxílio. Tanto a jurisprudência como a doutrina têm entendido, que a irrelevância do fim em matéria de Auxílios de Estado, é extensível às medidas fiscais e parafiscais.

Neste caso concreto, há uma confirmação da denominada “*doutrina dos efeitos*”, segundo a qual vigora o princípio da irrelevância dos fins e da forma das medidas, para efeitos de aplicação do regime de Auxílios de Estado. Da posição adotada pela doutrina e pela jurisprudência, sucede que tanto no caso da concessão de incentivos ou benefícios positivos, como nas situações de renúncia de receitas fiscais, legalmente devidas pelas empresas ou setores de produção, os efeitos produzidos sobre os recursos públicos dos estados, são idênticos, visto que em ambos os casos, as situações implicam um consumo de recursos do estado sob a forma receitas fiscais²²⁹.

²²⁷ Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 328 e 329.

²²⁸ Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas, publicada no Jornal Oficial n.º C 384 de 10 de dezembro de 1998, p. 0003-0009.

²²⁹ Cfr. SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 190; ESTEVES, Mariana M., *Violação das Regras Europeias da Concorrência pelos Estados-Membros – A questão dos Auxílios de Estado sob a forma Fiscal*, Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa, Porto, 2015, 9; Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de setembro de 1996, proc. n.º C-241/94,

O Acórdão do Tribunal de Justiça de 02 de julho de 1974, no proc. n.º C-173/73, que opunha o *Governo da República Italiana à Comissão das Comunidades Europeias*, teve um papel determinante ao postular que o artigo 92º (atual 107º do TFUE) “*não distingue as intervenções em causa de acordo com as suas causas ou os seus objetivos, mas define-as em função dos seus efeitos. Por conseguinte, nem a natureza fiscal, nem os objetivos sociais da medida em apreço poderão justificar a não aplicação do artigo 92º*”²³⁰.

Nestes termos, não há dúvidas, que os auxílios fiscais independentemente da sua finalidade, estão sujeitos *a priori* ao princípio geral da incompatibilidade, por serem contrários aos princípios da cooperação, da unicidade do mercado e da leal concorrência e por serem, à partida, medidas incompatíveis com o mercado interno²³¹.

VI. A consagração de um regime excecional: Derrogação do Princípio da Incompatibilidade dos Auxílios de Estado com o Mercado Interno e os procedimentos de controlo

O Tratado ao determinar a proibição da concessão de Auxílios de Estado visa evitar, não só que a concorrência leal possa ser falseada, como também pretende evitar a afetação dos fatores

República Francesa v. Comissão das Comunidades Europeias, p. 20 e o Acórdão do Tribunal de Justiça de 02 de julho de 1974, proc. n.º C-173/73, *Governo da República Italiana v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 27.

²³⁰ Cfr. O Acórdão do Tribunal de Justiça de 02 de julho de 1974, proc. n.º C-173/73, *Governo da República Italiana à Comissão das Comunidades Europeias*, p. 27. De acordo, com ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, no Acórdão C-173/73, p.33 o Tribunal estabeleceu uma espécie de “*Rule of Reason*” na análise das medidas tributárias, ao considerar que as medidas tributárias, que constituem um desvio ao regime geral, podem ficar salvaguardadas da aplicação do regime dos auxílios de estado, quando estas sejam justificadas pela sua natureza ou pela economia do sistema - “*Assim, é necessário concluir que o desagravamento parcial dos encargos sociais a título de prestações familiares (...) medida destinada a isentar parcialmente as empresas de um determinado sector industrial dos encargos financeiros que resultam da normal aplicação do sistema geral (...) sem que essa isenção encontre justificação na natureza ou estrutura desse sistema*”. De acordo com o autor o Tribunal nunca esclareceu de forma clara e concreta, a afirmação feita no ponto 33, continuando a pairar até aos dias de hoje, uma incerteza, quanto ao sentido da afirmação. No entanto, dá para concluir que a noção de auxílio, não é totalmente objetiva, ao contrário daquilo que era afirmado pela Comissão e pelo Tribunal, e que a forma dos auxílios, particularmente a dos auxílios tributários, não é completamente indiferente para a determinação do regime aplicável, possuindo os auxílios fiscais especificidades de natureza técnica e política, entre as quais, está a íntima ligação entre os auxílios tributários e o Código da Conduta - Cfr. SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 190.

²³¹ Cfr. SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 379.

de produção e conseqüentemente a eficiência económica dos Estados, que integram o mercado interno.

Quando uma empresa ou sector económico, sofre uma intervenção por parte do Estado, vai certamente condicionar a livre concorrência entre os vários operadores económicos presentes no mercado, que se encontram sujeitos às flutuações da oferta e da procura, uma vez que passa a dispor de uma capacidade concorrencial artificial, dispondo de recursos, que de outra forma não teria acesso e que a coloca, numa situação muito mais favorável, face aos demais agentes económicos concorrentes no mercado. Na maioria das vezes, apesar de ser concedida uma ajuda, a empresa apenas dispõe de uma falsa capacidade de concorrência e continua a não dispor das condições necessárias, para assegurar a sua sustentabilidade no mercado, visto que, na maioria das vezes a ajuda concedida não resolve os problemas estruturais, que levaram a empresa àquela situação.

A sustentação no mercado de empresas com graves problemas estruturais e economicamente pouco eficientes, pode provocar graves problemas económicos e sociais, visto os recursos públicos serem direcionados para empresas, cuja viabilidade está *a priori* condenada. Contudo, há empresas que quando são alvo de uma intervenção adequada, procedendo-se a uma reestruturação ou reconversão apropriada podem subsistir no mercado.

A Comunidade teve em consideração o facto de diversas vezes os mercados não serem capazes de prosseguirem de forma autónoma, célere e isenta de custos acrescidos para a sociedade, os objetivos de desenvolvimento económico e social determinados pelo Estado, de existirem falhas de mercado, de a intervenção estatal poder transformar empresas com graves problemas económicos em empresas economicamente viáveis e criou um regime excecional, que se encontra plasmado no n.º 2 e 3 do artigo 107º do TFUE e que constitui uma derrogação ao Princípio da Incompatibilidade dos Auxílios de Estado com o Mercado Interno.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Este regime excecional prevê a necessidade ou a possibilidade de determinadas ajudas concedidas pelos Estados ou provenientes de recursos estatais serem consideradas como compatíveis com o mercado interno²³².

O artigo 107º n.º 2 do TFUE, consagra um conjunto de situações em que as derrogações ao princípio da incompatibilidade operam *ipso jure* e relativamente às quais a Comissão é obrigada a declarar a compatibilidade das ajudas com o mercado. Os auxílios previstos no n.º 2 podem ter natureza social, concedidos a consumidores individuais, sem discriminação relativamente à origem dos produtos (al.a); podem visar a reparação de danos causados por calamidades naturais ou por acontecimentos extraordinários (al.b) e podem ser auxílios atribuídos à economia de determinadas regiões da República Federal da Alemanha, que foram afetadas pela divisão da Alemanha (al.c)²³³.

O artigo 107º n.º 3 do TFUE, consagra um conjunto de “*situações-tipo*”, relativamente às quais existem fortes necessidades de interesse público na intervenção do Estado. Contrariamente aos auxílios previsto no n.º 2 estes não são aplicados de forma automática pelos Estados-Membros²³⁴, competindo à Comissão Europeia que dispõe de um poder discricionário, proceder à análise da compatibilidade das medidas com o mercado interno. Devido ao carácter deliberadamente lato das várias alíneas que compõem o artigo 107º n.º 3 do TFUE a Comissão tem de ponderar e apreciar todos os factos e circunstâncias económicas complexas, passíveis de uma evolução rápida, sempre que decide sobre a compatibilidade de uma medida com o mercado interno²³⁵.

²³² Cfr. TERRA, Ben, *Value Added Tax and State Aid Law in the EU*, in *Intertax*, Vol. 40, n.º 2, Kluwer Law International, 2012, pp. 105.

²³³ Cfr. TERRA, Ben, *Value Added Tax and State Aid Law in the EU*, in *Intertax*, Vol. 40, n.º 2, Kluwer Law International, 2012, pp. 105.

²³⁴ Cfr. MARCELINO, Carla, *Auxílios de Estado - introdução ao conceito à luz do artigo 107º do TFUE e do atual contexto europeu*, in *Revista Eletrónica de Direito Público*, Vol. 3, n.º 2, novembro, 2006, pp. 146; ALMEIDA, João, N., *Conteúdo e limites da análise económica no controlo da compatibilidade dos auxílios de Estado com o mercado interno*, in *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. LIV, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2011, pp.240.

²³⁵ Segundo CAMPOS, Manuel A. F., *O Controlo da Concessão de Ajudas Públicas na União Europeia e na Organização Mundial do Comércio – Fundamentos, Regimes e Resolução de Desconformidades*, Tese de Doutoramento, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2011, pp. 298; ALMEIDA, João, N., *Conteúdo e limites da análise económica no controlo da compatibilidade dos auxílios de Estado com o mercado interno*, in *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. LIV, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2011, pp.240; Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça de 22 de março de 1977, proc. n.º 78/76, Steinike & Weinlig, de Hamburgo v. República Federal da Alemanha, p. 9.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Nas situações previstas no n.º 2 e 3 do artigo 107.º do TFUE há um interesse público subjacente à atribuição do auxílio, que visa proteger bens jurídicos essenciais como a igualdade, o desenvolvimento económico e social, a justiça, a criação de emprego, a cultura, conservação do património, a distribuição equitativa de recursos e que pertencem às funções do Estado. Nestes casos o mercado não consegue acautelar “*per se*” estes bens jurídicos coletivos, pelo que tem de ser o próprio Estado de acordo com a sua política económico-social, a providenciar pela proteção e concretização dos mesmos, indiferente ao facto do investimento ser passível de ter ou não retorno financeiro²³⁶.

Uma intervenção proporcional, adequada e justa do Estado é considerada fundamental para assegurar a proteção de bens jurídicos coletivos fundamentais e a justiça social, cujo mercado negligência no seu normal funcionamento. Apenas nas situações de interesse público excepcional é que o Estado pode delegar a empresas privadas a prossecução de interesses públicos²³⁷.

A possibilidade de existirem auxílios compatíveis com o mercado interno, obrigou o Tratado a consagrar no artigo 108.º do TFUE, um sistema de controlo relativo a auxílios existentes (*controlo permanente*) e a auxílios novos (*controlo preventivo*). De acordo, com o n.º 3 do artigo 108.º do TFUE, vigora uma obrigatoriedade de os Estados-Membros notificarem a Comissão, sobre todos os projetos de auxílios, que pretendam conceder ou sobre todas as alterações que pretendam

²³⁶ Cfr. MARCELINO, Carla, *Auxílios de Estado - introdução ao conceito à luz do artigo 107.º do TFUE e do atual contexto europeu*, in *Revista Eletrónica de Direito Público*, Vol. 3, n.º 2, novembro, 2006, pp. 147.

²³⁷ De acordo com o Acórdão do Tribunal de Justiça de 24 de julho de 2003, proc. n.º C-280/00, *Altmark Trans GmbH, Regierungspräsidium Magdeburg e Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH*, p.95, se a empresa escolhida pelo Estado, para prestar um serviço público for de natureza privada, a retribuição pode não configurar como um auxílio, mas sim como uma contraprestação pelo serviço prestado. A configuração como uma contraprestação encontra-se dependente da verificação de quatro requisitos i) a empresa beneficiária deve ter sido efetivamente encarregada do cumprimento de obrigações de serviço público e estas obrigações têm de ter sido claramente definidas; ii) os parâmetros com base nos quais a compensação foi calculada, devem ser previamente estabelecidos de forma objetiva e transparente; iii) a compensação não deve ultrapassar o que é necessário para cobrir total ou parcialmente os custos ocasionados pelo cumprimento das obrigações de serviço público, tendo em conta as respetivas receitas bem como o lucro razoável pela execução dessas obrigações; iv) nas situações em que a escolha da empresa para cumprimento das obrigações de serviço público, não tiver sido realizada através de concurso público e o nível da compensação necessário tiver sido determinado com base numa análise dos custos em que uma empresa média, bem gerida e adequadamente equipada para poder satisfazer as exigências de serviço público, teria suportado para o cumprimento destas obrigações, tendo em conta as respetivas receitas, assim como um lucro razoável pela execução das obrigações.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

efetuar a um auxílio previamente concedido e encontram-se expressamente proibidos de executarem qualquer projeto de auxílio ou proceder à alteração de um auxílio, sem o prévio consentimento da Comissão.

Após a notificação pelos Estados-Membros a Comissão encontra-se obrigada a proceder a análise da compatibilidade do projeto de auxílio com o mercado interno e a pronunciar-se sobre a mesma. Se no processo surgirem dúvidas quanto à compatibilidade do auxílio, a Comissão deve iniciar logo que possível um procedimento formal de investigação, segundo o artigo 108º n.º 3 do TFUE.

A Comissão só pode determinar a incompatibilidade do projeto de auxílio com o mercado interno, após a notificação dos interessados, para apresentarem as suas observações e um longo procedimento de investigação, nos termos do artigo 108º n.º 2 do TFUE. A determinação da compatibilidade da medida com o mercado, pode ocorrer após a notificação à Comissão do projeto de auxílio, nos termos do n.º 3 do artigo 108º do TFUE ou após a conclusão do procedimento de investigação pela Comissão, nos termos do n.º 2 do artigo 108º do TFUE. O procedimento preventivo de avaliação, realizado pela Comissão, deve obedecer aos critérios determinados no artigo 107º n.º 1 do TFUE.

O Tratado consagrou no n.º 1 do artigo 108º do TFUE o procedimento permanente de avaliação sucessiva dos auxílios concedidos e dos auxílios em vigor. Este procedimento abrange os auxílios concedidos antes da entrada em vigor do TCEE ou aos auxílios concedidos antes da adesão do Estado-Membro em causa. Neste caso em concreto, uma vez que estes auxílios não foram previamente notificados à Comissão, não estão sujeitos à obrigação de não execução prevista no artigo 108º n.º 3 do TFUE, no entanto, a comissão pode iniciar um procedimento de avaliação da compatibilidade dos mesmos com o mercado interno.

O procedimento permanente de avaliação sucessiva presente pode ainda ser aplicado nos casos em que apesar de previamente notificado e autorizado pela Comissão, nos termos do artigo 108º n.º 3 do TFUE, o desenvolvimento das condições socioeconómicas o tenham tornado incom-

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

patível com o mercado interno ou nos casos em que apesar de o projeto de auxílio ter sido notificado à Comissão, a mesma ultrapassou o prazo legal para proceder à análise do projeto, permitindo nestes casos ao Estado-Membro executar o projeto sem o consentimento da Comissão²³⁸.

O artigo 108º n.º 3 do TFUE prevê uma obrigação de *standstill*, que gera direitos individuais para as partes afetadas e tem um efeito direto, sendo aplicável aos tribunais nacionais, que devem ter em consideração os direitos da União²³⁹.

Após o procedimento sucessivo de controlo se a Comissão concluir pela incompatibilidade do auxílio com o mercado interno ou pela sua aplicação de forma abusiva, a mesma deverá propor aos Estados-Membros a adoção de medidas adequadas, para que o auxílio seja compatível com o mercado. No caso de os Estados não adotarem as medidas determinadas pela Comissão, a mesma profere uma decisão na qual o Estado-Membro é obrigado a suprimir ou a modificar o auxílio em questão. Nos casos em que os auxílios concedidos são ilegais a Comissão pode exigir aos Estados a restituição de tudo o que tiver sido ilegalmente prestado.

O incumprimento por parte dos Estados-Membros das decisões proferidas pela Comissão (a recuperação, a supressão ou a proibição do auxílio) pode ser exigido junto do Tribunal de Justiça pela Comissão ou por um Estado-Membro interessado, sem ter de recorrer à fase pré-contenciosa, prevista no artigo 258º e 259º do TFUE.

O Tratado ao prever a possibilidade de em determinadas situações os auxílios serem compatíveis com o mercado e conseqüentemente de derogarem a proibição geral presente no artigo 107º n.º 1 do TFUE, demonstra que em determinadas circunstâncias os benefícios resultantes da

²³⁸ Cfr. A posição adotada no Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de dezembro de 1973, proc. n.º 120/73, *Gebr. Lorenz, GmbH v. República Federal da Alemanha*, p. 6; Acórdão do Tribunal de Justiça de 09 de agosto de 1994, proc. n.º 44/93, *Namur-Les assurances du Crédit SA v. Office National du Ducroire e o Estado Belga*, p. 13. Na ausência de uma decisão, por parte da Comissão dentro do prazo legal, o Estado-Membro pode executar o projeto de auxílio, desde que proceda ao pré-aviso da Comissão, sobre a execução do mesmo. Este pré-aviso é condição essencial para a execução do projeto de auxílio sem autorização por parte da Comissão e o mesmo passa a integrar a categoria de auxílios existentes, segundo o Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de dezembro de 1973, proc. n.º 120/73, *Gebr. Lorenz, GmbH v. República Federal da Alemanha*, p. 6.

²³⁹ Cfr. SANTOS, António C., et. al., *Jurisprudência sobre auxílios de Estado, Jurisprudência Portuguesa do Direito da Concorrência*, Capítulo 6. Consultado a 28 de outubro de 2017, documento disponível em: https://www.cideeff.pt/xms/files/04_PUBLICATIONS/Working_Papers/Grupo_III/Jurisprudencia_sobre_auxilios_de_Estado.pdf

concessão de ajudas por parte do Estado ou proveniente de recursos estatais, compensa os efeitos negativos da restrição da concorrência e da afetação do comércio²⁴⁰.

VII. Concorrência Fiscal e o Regime dos Auxílios de Estado

Fenómenos como a globalização da economia potenciaram a concorrência fiscal entre Estados, que incide preferencialmente sobre os fatores móveis, como a atividade empresarial e o capital. Porém esta forma de concorrência exercida pelos Estados, não se coaduna com um sistema financeiro público eficiente e equitativo, nem com a tão almejada racionalização do setor público.

A concorrência fiscal derivada da falta de harmonização dos sistemas tributários, incentiva e proporciona a deslocalização das empresas e naturalmente dos seus fatores móveis, para Estados com sistemas de tributação mais reduzidos ou nulos. Este tipo de concorrência, tem como consequência a erosão das bases tributárias, a perda de receitas fiscais, a alteração das estruturas tributárias, a degradação do princípio da igualdade tributária e da neutralidade fiscal e limita o poder tributário dos Estados²⁴¹.

No atual contexto de globalização, de crescimento económico e de desenvolvimento tecnológico, no qual os agentes económicos dispõem de total liberdade de circulação, no qual exercem a sua atividade e apesar da concorrência fiscal ser percecionada na maioria das vezes como prejudicial, há autores que defendem que a concorrência pode ser positiva. A concorrência fiscal permite maximizar a eficiência da despesa pública, constituindo esta uma resposta ao comportamento dos agentes económicos privados, que desejam localizar a sua atividade em territórios com a menor carga fiscal e com a prestação do maior número de serviços públicos²⁴².

²⁴⁰ Cfr. CUNHA, Patrícia S., *Auxílios de Estado Fiscais e Princípio da Não Discriminação Fiscal*, in *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor João Lumbrales*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 2000, pp. 894.

²⁴¹ Cfr. EZCURRA, Marta V., *El Control de Ayudas de Estado como límite a la Competencia Fiscal*, in PRIETO, Jesús R., *et. al.*, *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2014, pp. 310 e 311.

²⁴² Cfr. EZCURRA, Marta V., *El Control de Ayudas de Estado como límite a la Competencia Fiscal*, in PRIETO, Jesús R., *et. al.*, *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2014, pp. 307.

Segundo MARTA VILLAR EZCURRA a concorrência fiscal no âmbito da União Europeia, conduz de forma espontânea a uma tentativa de harmonização das normas tributárias, que incidem sobre a tributação direta. É resultado dos movimentos naturais do mercado e resulta em benefícios diretos para o bom funcionamento do mercado interno e para a livre concorrência. A concorrência tida como benéfica dentro do mercado interno pode converter-se numa concorrência prejudicial, quando os Estados reduzem de forma significativa a sua carga fiscal com o intuito de atrair as empresas e novos investimentos²⁴³.

Em questões de concorrência fiscal e apesar de os Estados se encontrarem limitados ou condicionados pelas disposições normativas referentes à livre concorrência e ao bom funcionamento do mercado interno pelo Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia, é necessário ter sempre presente a ideia de que os Estados-Membros em matéria fiscal dispõem de soberania, encontrando-se a mesma consagrada no TFUE.

Foi no âmbito da concorrência institucional, que o Tratado de Funcionamento da União Europeia consagrou o regime de Auxílios de Estado, cujas disposições normativas têm como destinatários imediatos os Estados-Membros. A consagração do regime de Auxílios de Estado no Tratado tem como objetivo principal evitar que a concorrência dentro do mercado interno seja falseada e que o comércio entre Estados-Membros seja afetado.

A concessão de um auxílio a uma empresa ou setor de produção pode constituir uma violação do princípio da igualdade de oportunidades ao privilegiar apenas uma empresa ou setor, em detrimento dos demais concorrentes no mercado colocando em causa a equidade económica, pode provocar uma segmentação do mercado, criando barreiras invisíveis às trocas comerciais entre os Estados que compõem a União, que pode levar a novas formas de protecionismo económico, contrárias aos princípios que compõem o mercado interno, restringindo a livre circulação dos fatores de produção, afetando as liberdades económicas, impedindo a melhor afetação dos recursos, e colocado em causa a eficiência económica.

²⁴³ Cfr. EZCURRA, Marta V., *El Control de Ayudas de Estado como límite a la Competencia Fiscal*, in PRIETO, Jesús R., *et. al.*, *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2014, pp. 311.

A determinação dos elementos no Tratado, cuja verificação determina a qualificação da medida como Auxílio de Estado e conseqüentemente incompatível com o mercado interno tem como objetivo clarificar as situações, que podem constituir um auxílio, reforçar a aplicação das disposições normativas comunitárias, reduzir a insegurança jurídica e a concessão de ajudas, que possam falsear a concorrência.

A regulação das ajudas estatais pela Comissão constitui uma das formas de controlo dos incentivos fiscais, concedidos pelos Estados às empresas ou sectores de produção²⁴⁴. Os incentivos fiscais são um reflexo da intervenção do Estado na economia nacional e permitem, não raras vezes, a realização de objetivos públicos, alguns com relevância constitucional como a criação e manutenção de postos de trabalho, o desenvolvimento económico e social, o fomento de determinadas atividades económicas e o desenvolvimento de regiões mais desfavorecidas.

É essencial um reforço do controlo da concessão de ajudas estatais de modo a evitar uma possível corrida aos subsídios por parte dos Estados-Membros, para que não se verifique uma competição entre os mesmos, que conduza ao desperdício de dinheiros públicos, que possa enfraquecer a posição competitiva da indústria europeia e é fundamental para sustentar uma política de coesão vigente na União.

Apesar da consagração do regime dos Auxílios de Estado no TFUE, o mesmo não era suficiente para fazer face as práticas prejudiciais realizadas pelos Estados. Desta forma, respeitando o princípio da subsidiariedade e com o objetivo de alcançar uma harmonização fiscal, o momento mais importante no combate à concorrência fiscal ocorreu em 1998, com consagração do Código da Conduta sobre a fiscalidade das empresas e a publicação da Comunicação pela Comissão²⁴⁵ sobre a aplicação das regras relativas aos Auxílios de Estado e à tributação direta das

²⁴⁴ Posição defendida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, ao considerar o conceito de Auxílio mais amplo, do que o conceito de subvenção e pelo TFUE, que ao determinar a proibição geral da concessão de ajudas pelos estados, estabeleceu a irrelevância da forma, abrangendo deste modo as ajudas fiscais – Cfr. EZCURRA, Marta V., *El control de Ayudas de Estado y la Competencia Fiscal Desleal*, Manual de Fiscalidad Internacional, 2007, Instituto de Estudios Fiscales, Capítulo 44, 2007, pp. 2053 a 2054..

²⁴⁵ Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas, publicada no Jornal Oficial n° C 384 de 10 de dezembro de 1998, p. 0003-0009.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

empresas²⁴⁶. A Comunicação constituiu um ponto de viragem na apreciação das medidas fiscais, por parte da Comissão, que passou a aplicar as disposições do regime dos Auxílios de Estado aos apoios fiscais²⁴⁷.

A emissão da Comunicação da Comissão foi precedida de uma forte discussão sobre o âmbito territorial de aplicação das regras relativas aos auxílios sobre a dualidade de procedimentos existentes, sobre os critérios de apreciação das medidas em causa e aquelas que se subsumem no Código da Conduta e quais as situações que efetivamente necessitavam de intervenção estatal, com o intuito de promover o desenvolvimento económico. Foram ainda suscitadas questões relacionadas com legítimas expectativas criadas pelas anteriores decisões proferidas pela Comissão e pelo Tribunal de Justiça, que pudessem ser violadas com a emissão da Comunicação²⁴⁸.

Além da União Europeia também a OCDE se encontrava empenhada no combate à concorrência fiscal nefasta. A OCDE procurou determinar através de recomendações, relatórios e diretrizes quais os fatores impulsionadores de medidas prejudiciais para a concorrência. O Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE aprovou em 20 de janeiro de 1998, um relatório sobre as práticas da concorrência fiscal prejudicial, que deveria ser adotado não só pelos países membros, como também pelos países não membros da OCDE e que continha um conjunto de princípios diretores para o tratamento dos regimes fiscais preferenciais.

De acordo com o Relatório constituem fenómenos de concorrência fiscal prejudicial, as práticas realizadas por paraísos fiscais e por países com regimes tributários mais favoráveis, que são adotadas por países com reduzida tributação, que possuam determinadas características, uma vez que os níveis de tributação reduzidos constituem um fator primordial, mas existem outros fatores a ter em consideração e relativamente aos quais faremos referência mais tarde. Esses

²⁴⁶ Cfr. SANTOS, António C., *Aides d'état, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union Européenne: Les centres d'affaires comme cibles*, in *Revue Internationale de Droit Économique*, De Boeck Supérieur, 2004, pp.27. Após a consagração destes dois instrumentos de combate à concorrência fiscal prejudicial, assistimos a um aumento significativo do número de casos de ajudas de estado relativos a medidas fiscais –Cfr. EZCURRA, Marta V., *El Control de Ayudas de Estado como límite a la Competencia Fiscal*, in PRIETO, Jesús R., et. al., *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2014, pp. 317.

²⁴⁷ Cfr. RIBEIRO, João S., *Implicações fiscais das disposições do TFUE relativas aos Auxílios de Estado*, s/pp.

²⁴⁸ Cfr. SANTOS, António C., e PALMA, Clotilde C., *A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial*, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 395, 1999, pp. 23.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

países são convidados a cooperar internacionalmente, adotando medidas unilaterais, bilaterais e multilaterais, que combatam as práticas concorrenciais prejudiciais²⁴⁹.

O Código da Conduta apesar do seu caráter não vinculativo, destina-se a instaurar uma ação voluntária e coordenada entre os vários Estados-Membros e pretende a eliminação de todas as medidas, que possam ter um impacto significativo sobre a localização das atividades económicas dentro da Comunidade, abrangendo também as atividades económicas desenvolvidas dentro de um grupo de sociedades, independentemente da forma que assumam, incluindo disposições legislativas, regulamentares e prática administrativas²⁵⁰.

O Código da Conduta à semelhança da Comunicação da Comissão caracteriza-se por ser um instrumento de *soft law*, cujo caráter não vinculativo podia levar a que o objetivo do combate à concorrência prejudicial não fosse efetivamente alcançado. Desta forma e com o objetivo de vincular os Estados às decisões proferidas, a Comissão comprometeu-se a avaliar as medidas à luz do regime dos Auxílios de Estado e a emanar linhas orientadoras, relativas à aplicação das disposições normativas sobre Auxílios de Estado, quando as medidas em causa incidissem sobre a tributação direta das empresas, emitindo a Comunicação supra referenciada²⁵¹.

O instituto dos Auxílios de Estado destina-se primordialmente a proteger a concorrência entre empresas, contra as distorções da concorrência despoletadas pelos Estados, através da concessão de subvenções positivas ou negativas, a certas empresas presentes no mercado. Este instituto também tem como objetivo garantir o princípio da não discriminação de empresas estrangeiras ou não residentes e impedir a criação de medidas protecionistas.

²⁴⁹ Cfr. EZCURRA, Marta V., *El control de Ayudas de Estado y la Competencia Fiscal Desleal, Manual de Fiscalidad Internacional*, 2007, Instituto de Estudios Fiscales, Capítulo 44, 2007, pp. 2053 e 2054.

²⁵⁰ Documento consultado aos 28 de outubro de 2017, disponível em: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/rapportaidesfiscales_pt.pdf;

Cfr. SANTOS, António C., *Aides d'état, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union Européenne: Les centres d'affaires comme cibles*, in *Revue Internationale de Droit Économique*, De Boeck Supérieur, 2004, pp. 28; Cfr. Resolução do Conselho e dos representantes dos governos dos Estados-Membros, Reunidos no Conselho de 1 de dezembro de 1997 relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas, publicada no Jornal Oficial nº C 002 de 06 de janeiro de 1998, p.02-05, parágrafo A.

²⁵¹ Cfr. RIBEIRO, João S., *Implicações fiscais das disposições do TFUE relativas aos Auxílios de Estado*, s/pp.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Segundo ANTÔNIO CARLOS DOS SANTOS a concorrência fiscal entre Estados não é o principal objetivo do regime dos Auxílios de Estado, uma vez que a sua aplicação casuística não se destina às situações de concorrência entre Estados, mas sim entre empresas. Apesar dos efeitos da concessão de ajudas de estado se repercutir nas empresas e da concorrência prejudicial resultar num abuso de direito dos Estados face aqueles, que realmente deveriam receber as contribuições fiscais das empresas afetadas, a verdade é que toda a concorrência fiscal se traduz numa discriminação empresarial similar à verificada na concessão de um auxílio. A concorrência fiscal ocorre num contexto multinacional em que as empresas, que cedem à deslocação da sua atividade para um Estado com um sistema tributário mais reduzido ou inexistente, obtêm uma vantagem fiscal face às demais empresas, que operam no mercado num contexto fiscal normal, sejam estas empresas nacionais ou estrangeiras²⁵².

Desta forma podemos concluir, que de forma geral o objetivo de ambos é a redução das distorções de concorrência no mercado interno, uma vez que em ambos os casos os efeitos das medidas vão-se repercutir nas empresas, provocando distorções de concorrência no mercado e afetando o bom funcionamento do mercado.

Segundo ANTÓNIO CARVALHO DOS SANTOS apesar do regime de Auxílios de Estado consagrado no artigo 107º n.º 1 do TFUE, determinar a irrelevância da forma ao especificar que “*são incompatíveis com o mercado interno (...) independentemente da forma que assumam*”, a Comissão contraria esta disposição ao emitir a Comunicação sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios fiscais às medidas da fiscalidade direta das empresas. Nestes termos, a emissão de uma Comunicação referente a uma forma tão específica de ajuda (auxílios tributários), acaba por refletir de forma tácita uma preocupação da Comissão com um fenómeno cada vez mais frequente, que necessita de um desenvolvimento considerável face ao carácter geral do Regime dos Auxílios de

²⁵² Cfr. SANTOS, António C., *Aides d'état, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union Européenne: Les centres d'affaires comme cibles*, in *Revue Internationale de Droit Économique*, De Boeck Supérieur, 2004, pp. 319; EZCURRA, Marta V., *El Control de Ayudas de Estado como límite a la Competencia Fiscal*, in PRIETO, Jesús R., et. al., *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2014, pp. 39.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Estado, de forma a englobar todos os tributos para um combate mais eficaz conta a concorrência fiscal prejudicial²⁵³.

A Comunicação determina que a qualificação de uma medida fiscal como prejudicial no âmbito do Código da Conduta²⁵⁴, no domínio da fiscalidade das empresas não implica nem impede a qualificação de uma medida como Auxílio de Estado incompatível com o mercado interno²⁵⁵, podendo mesmo ocorrer uma sobreposição de regimes²⁵⁶. A determinação da compatibilidade dos Auxílios de Estado com o mercado interno deve ter em consideração os efeitos dos auxílios no âmbito do Código da Conduta²⁵⁷.

A Comunicação da Comissão não constituía um novo enquadramento em matéria de auxílios tributários, na medida em que não apresentava qualquer alteração à apreciação por parte da Comissão, da compatibilidade das medidas de carácter fiscal com o mercado interno. O objetivo primordial da Comunicação e que foi amplamente alcançado, era o de clarificar e aumentar a transparência da aplicação das regras presentes nos artigos 107º a 108º do TFUE no domínio da fiscalidade²⁵⁸.

²⁵³ Cfr SANTOS, António C., *Aides d'état, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union Européenne: Les centres d'affaires comme cibles*, in *Revue Internationale de Droit Économique*, De Boeck Supérieur, 2004, pp. 319 e ss.

²⁵⁴ Apesar da similitude alguns critérios do Código da Conduta com o Regime dos Auxílios de Estado, para a qualificação de uma medida como prejudicial, o âmbito de aplicação do Código da Conduta abrange a territórios dependentes e associados, que não se encontram sujeitos às regras previstas no artigo 107º e 108º do TFUE.

²⁵⁵ A comunicação de um projeto de auxílio à Comissão, para avaliação nos termos do n.º 3 do artigo 108º do TFUE e posteriormente, qualificado como compatível com mercado interno, por se subsumir a título de exemplo, numa das exceções previstas, no n.º 3 do artigo 107º, pode ser alvo de uma revisão pelo Grupo do Código da Conduta e ser considerada como prejudicial para a concorrência – Cfr. SANTOS, António C., *Aides d'état, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union Européenne: Les centres d'affaires comme cibles*, in *Revue Internationale de Droit Économique*, De Boeck Supérieur, 2004, pp. 319

²⁵⁶ Cfr. SANTOS, António C., *Aides d'état, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union Européenne: Les centres d'affaires comme cibles*, in *Revue Internationale de Droit Économique*, De Boeck Supérieur, 2004, pp. 319.

²⁵⁷ Cfr. Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas, publicada no Jornal Oficial n.º C 384 de 10 de dezembro de 1998, p. 0003-0009, p 30.

²⁵⁸ O combate à concorrência fiscal prejudicial ganhou um novo impulso em 2009, com a publicação da Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu: Promover a boa governação em questões fiscais, Bruxelas, 28.04.2009, Comissão das Comunidades Europeias (2009), 201 Final, que tinha como objetivo, promover a boa administração em matéria fiscal. Cfr. Relatório sobre a Implementação da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas, Comissão das Comunidades Europeias, Bruxelas, 09.02.2004, C (2004) 434. Documento consultado aos 28 de outubro de 2017, disponível em: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/rapporataidesfiscales_pt.pdf.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Em termos gerais podemos afirmar, que a Comunicação determinou o âmbito de aplicação do regime de Auxílios de Estado, atendendo ao domínio da tributação direta e os critérios a utilizar pelo órgão executivo (Comissão) para aferir a compatibilidade das medidas com o mercado interno, com o objetivo de reduzir as distorções de concorrência. Nestes termos, com a Comunicação a Comissão pretende complementar as orientações relativas aos auxílios e apoiar a ação fiscalizadora iniciada pelo Conselho no âmbito do Código da Conduta²⁵⁹.

Apesar dos critérios para qualificar uma medida fiscal como prejudicial, presentes no Código da Conduta serem distintos do Regime dos Auxílios, presentes no Tratado, os resultados alcançados são semelhantes, constituindo o regime dos auxílios um apoio muito importante para o sucesso do Código. O alargamento do critério da seletividade fundamental para a qualificação de uma medida como incompatível com o mercado interno, foi alargado em sede de Auxílios de Estado sobre a forma tributária permitindo a qualificação como seletivas de medidas, que por não preencherem o critério da seletividade não eram consideradas como auxílios, permitindo desta forma a reavaliação da medida pela Comissão ou pelo Grupo do Código da Conduta²⁶⁰.

O controlo da concessão de ajudas de estado insere-se numa estratégia mais abrangente de defesa do mercado interno e da livre concorrência, na qual a Comissão Europeia determinou um “plano de ação” com o objetivo de garantir aos Estados-Membros a existência de um quadro previsível, que permita conceder ajudas estatais orientadas para a prossecução dos objetivos determinados no Tratado.

O instituto dos Auxílios de Estado consagrado no Tratado permite controlar e atenuar os efeitos da concorrência fiscal prejudicial. No entanto, nem o regime dos auxílios de estado, nem o Código da Conduta são suficientes para erradicar as práticas concorrenciais prejudiciais.

²⁵⁹ Cfr. SANTOS, António C., e PALMA, Clotilde C., *A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial*, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 395, 1999, pp. 23 e 24.

²⁶⁰ Cfr. SANTOS, António C., e PALMA, Clotilde C., *A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial*, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 395, 1999, p. 25.

Capítulo IV – Acordos Prévios sobre Preços de Transferência e a concessão de Auxílios de Estado

O crescimento exponencial dos mercados e a internacionalização das empresas presentes no mesmo provocaram alterações profundas no comércio internacional, contudo, esta não foi a única consequência provocada pela globalização do comércio e das empresas.

A internacionalização das empresas provocou uma alteração substancial na estrutura societária das empresas, que passaram de empresas nacionais localizadas num único Estado, para empresas multinacionais presentes em vários Estados, o que obrigou os Estados a encarar as empresas de forma diferente e conseqüentemente a alterar o sistema de tributação para fazer face a esta nova realidade. O exercício de uma atividade em vários Estados transformou a tarefa de determinação dos rendimentos tributáveis e do direito de tributar, numa tarefa árdua para os Estados e criou situações de insegurança e incerteza jurídica ao tributar duplamente os rendimentos provenientes das atividades desenvolvidas pelas empresas multinacionais, prejudiciais ao investimento e ao desenvolvimento da economia.

A localização de uma empresa em vários Estados através de uma rede de filiais e sucursais permite o desenvolvimento de relações especiais entre os agentes económicos, que integram o grupo e nas quais são realizadas transações comerciais, muitas vezes em condições diferentes daquelas que seriam efetuadas entre empresas independentes.

Nas situações em que os preços de transferência não refletem os preços de mercado podemos estar perante situações, em que há uma distorção das receitas fiscais obtidas pelos Estados onde as empresas se encontram localizadas. Nestes casos e de acordo com o princípio de Plena Concorrência, os lucros das empresas multinacionais podem e devem ser ajustados para corrigir as distorções detetadas.

De forma a colmatar as inseguranças derivadas da correção dos preços de transferência, de acordo com o princípio de Plena Concorrência e constituindo o mesmo um mecanismo de resolução prévia de questões relacionada com preços de transferência, há empresas que realizam

acordos prévios sobre preços de transferência com as Administrações Fiscais, de forma a determinar previamente às operações vinculadas um conjunto de critérios adequados à determinação dos preços de transferência aplicados a essas transações e durante um determinado período de tempo.

Os acordos prévios sobre preços de transferência são um instrumento lícito que proporciona segurança e certeza jurídica não só às empresas como também aos Estados. Contudo, os acordos prévios sobre preços de transferência, são utilizados de forma abusiva por parte dos Estados, quando são celebrados com o intuito de atrair investimento através da deslocalização e fixação de empresas sediadas noutros Estados para um Estado com um regime fiscal mais favorável.

A celebração destes acordos prévios entre a Administração Tributária e o sujeito passivo podem constituir verdadeiros Auxílios de Estado, visto a sua celebração do acordo fiscal proporcionar uma vantagem seletiva à empresa ou setor e produção, que a deixa numa situação muito mais favorável do que as demais empresas concorrentes no mercado, o que constitui uma violação da concorrência fiscal entre Estados e entre empresas e que viola a concorrência do Mercado Interno.

Nestes termos e de forma a dar resposta à questão que nos propusemos inicialmente a analisar vamos proceder a um enquadramento da temática dos preços de transferência e dos métodos de determinação dos preços de transferência de acordo com o Princípio de Plena Concorrência, de forma a podermos compreender a temática dos acordos prévios sobre preços de transferência e verificar se a sua concessão pode ou não constituir um Auxílio de Estado incompatível com o Mercado Interno.

I. A Política Fiscal e as suas implicações na construção do Mercado Interno

O aprofundamento da integração económica na União Europeia depende em larga medida, da adequação dos aspetos fiscais às necessidades suscitadas pelas sucessivas etapas do processo de integração. No cômputo, o programa fiscal da União tem sido impulsionado, pela

concretização da liberdade de circulação de bens e de fatores de produção, pela construção e desenvolvimento do mercado interno e pela concretização de uma União Económica e Monetária²⁶¹. À medida que os constrangimentos de natureza não fiscal ao funcionamento do mercado interno vão sendo eliminados, assistimos a um crescimento das preocupações relacionadas com as questões fiscais no espaço comunitário, com as atividades económicas e com os investimentos a tornarem-se mais sensíveis e suscetíveis de verem a sua localização a ser influenciada por questões fiscais²⁶².

O processo de integração económica da comunidade europeia é desta forma influenciado pelo enquadramento fiscal das transações e dos investimentos intracomunitários. O maior constrangimento à plena integração económica da União Europeia é na verdade a Política Fiscal. A ausência de uma política fiscal comunitária influencia de forma preponderante o comportamento dos indivíduos, das empresas e dos próprios Estados, que ávidos na obtenção de lucros ou receitas tributárias respetivamente adotam comportamentos contrários aos princípios do mercado interno, que violam não raras vezes, a concorrência fiscal e que por vezes inviabilizam projetos comunitários de natureza económica e social.

É num contexto de ganância e de ambição por parte dos Estados de conseguir atrair o maior número de investimentos, de obtenção de receitas e do desenvolvimento económico-social, conjugado com a ganância da Empresas de maximizar os lucros, que surge uma das questões mais problemáticas da atualidade internacional e que mais tem preocupado a Comissão Europeia, a celebração de Acordos Fiscais, mais concretamente a celebração entre a Administração Fiscal e os contribuintes de Acordos Préviros sobre Preços de Transferência, que instigam a concorrência fiscal prejudicial, que lesam a concorrência fiscal, a concorrência interempresarial, que provocam uma erosão da base tributável dos Estados, que levam as empresas a deslocarem-se para outros Estados, mas também os Estados que celebram os Acordos Fiscais considerados “prejudiciais”,

²⁶¹Cfr. PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 11.

²⁶² Cfr. PEREIRA, Liliana, I. S., *As medidas fiscais seletivas e o regime dos auxílios de estado na União Europeia - Seletividade regional e capacidade fiscal dos entes infra-estatais no "caso Açores"*, Vol.2, Almedina, 2013, pp.27 e ss.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

que correspondem na realidade a verdadeiros Auxílios de Estados ilegais, concedidos pelos Estados às empresas, que são incompatíveis com o mercado interno e violadores do direito comunitário da concorrência.

As distorções provocadas pelos comportamentos dos Estados ao nível da concorrência, principalmente no que diz respeito à tributação das sociedades tem efeitos nefastos na construção do mercado interno, constituindo a falta de neutralidade fiscal em termos económicos uma perda significativa de bem-estar e de eficiência económica na União²⁶³. É essencial a existência de um mínimo de neutralidade fiscal, nas transações e nos investimentos sob pena de o fator tributário, afetar a concorrência, a localização das atividades económicas e dos fatores de produção, de distorcer a afetação de recursos, afetar a eficiência económica, condicionar o comércio internacional e inviabilizar desta forma a prossecução dos objetivos comunitários.

A falta de harmonização sobre a tributação das sociedades é assim suscetível de criar distorções de concorrência ou obstáculos de índole fiscal, à concretização dos objetivos definidos no Tratado, como a liberdade de estabelecimento, livre prestação de serviços e a livre circulação de capitais e pode determinar a afetação de recursos e a localização de investimentos dentro do espaço comunitário, dado que as empresas tendem a localizar-se em Estados com regimes tributários mais favoráveis. A falta de harmonização da legislação sobre a tributação direta das empresas instiga a concorrência fiscal prejudicial entre Estados-Membros²⁶⁴.

Apesar dos esforços e dos progressos que têm sido realizados pela Comunidade Europeia e por várias organizações internacionais como OCDE e a OMC, a harmonização fiscal ainda tem um longo percurso para ser percorrido. A existência no quadro europeu de uma multiplicidade de sistemas fiscais tem consequências diretas ao nível das transações e investimentos.

A presença de empresas de grandes dimensões ou de grupos societários em vários Estados permite a constituição de relações especiais entre os vários agentes económicos, que integram

²⁶³Cfr. Cfr. PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 15 e 24.

²⁶⁴ Cfr. Cfr. PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 29.

a empresa ou o grupo societário. As empresas que integram a mesma unidade económica realizam transações económicas (transferência de bens ou prestação de serviços), fixando por vezes preços de transferência diferentes daqueles, que resultariam se estivéssemos perante transações entre empresas independentes.

Independentemente da intenção subjacente (manipulação de preços por motivos de natureza fiscal) à determinação dos preços de transferência, as multinacionais são muitas vezes confrontadas com dificuldades na determinação dos preços dos bens e serviços transacionados e enfrentam problemas relacionados com a valorização das transferências e afetações de bens corpóreos ou incorpóreos que ocorrem entre os agentes económicos que integram a empresa ou grupo societário.

A presença de uma empresa em vários Estados pode criar vários problemas ao nível da tributação de rendimentos provenientes das atividades desenvolvidas, podendo verificar-se situações de sobreposição de direitos de tributação entre os vários Estados, onde se encontram localizadas as várias filiais que integram o mesmo grupo ou situações de não tributação de rendimentos.

II. Enquadramento da temática dos Preços de Transferência

Nos últimos anos temos assistido a uma evolução da economia global e a um crescimento exponencial do comércio no qual, fenómenos como a internacionalização e o desenvolvimento tecnológico provocaram alterações profundas no comércio internacional e nos mercados.

A célere e constante evolução dos mercados, a integração económica, a interdependência das economias e o crescimento das unidades económicas obrigou as empresas presentes no mercado, a procederem a alterações no tipo de produtos e serviços comercializados, a alterar a forma como eram efetuadas as trocas comerciais, a criar novos modelos de organização e de negócio, a alterar a forma como o comércio era percecionado e obrigou a uma alteração na estrutura societária das empresas.

A conjugação de fatores como a livre concorrência e bom funcionamento do mercado interno dentro da União Europeia, o crescimento dos grupos societários e das empresas multinacionais, o crescimento do comércio internacional, a necessidade de atrair investimento, as medidas de planeamento fiscal adotadas pelas empresas transformaram-se numa tarefa árdua, não só para os Estados e para as autoridades tributárias como também para as organizações internacionais como a União Europeia, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico e para a Organização Mundial do Comércio.

O atual modelo de organização empresarial pauta-se por uma estrutura plurisocietária²⁶⁵, no qual as empresas ultrapassam os limites da soberania estadual encontrando-se presentes em vários países, através de redes de filiais e sucursais, que lhes permite o desenvolvimento de relações especiais e que são realizadas não raras vezes de forma sigilosa. Este modelo permitiu a substituição de empresas nacionais por empresas ou grupos multinacionais, *de iure* ou simplesmente *de facto* e que se encontram na maioria das situações sujeitos a uma direção uniforme e integrada, com o objetivo de otimizar o funcionamento do grupo²⁶⁶.

O crescimento de empresas de grandes dimensões ou de grupos societários no mercado, onde não raras vezes os próprios processos de produção são internacionalizados, ocorrendo entre empresas diferentes ou sediadas em diversos Estados onde a evolução dos processos e o desenvolvimento tecnológico, levaram a um claro aumento do número de transações efetuadas intra-grupo ou entre empresas independentes. O complexo conjunto de transações, por vezes, efetuado por certas empresas cria múltiplos problemas não só para a própria empresa ou sociedade, como também às Autoridades Fiscais²⁶⁷. É no âmbito das transações efetuadas entre empresas que se encontram especialmente relacionadas, que surge a problemática dos preços de transferência.

²⁶⁵ Segundo JOSÉ ENGRÁCIA ANTUNES no caso concreto das empresas plurisocietárias, as mesmas variam entre uma pluralidade jurídica e uma unidade de ação, uma vez que apesar de as empresas possuírem autonomia jurídica, encontram-se dependentes e sob o controlo intersocietário - Cfr. ANTUNES, José E., *Os grupos de sociedades: Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*, 2.ª Ed., Coimbra, Almedina, 2002, pp. 45 e ss.

²⁶⁶ Cfr. MARTINS, Alexandra C., *O Regime dos Preços de Transferência e o IVA*, Coimbra, Almedina, 2009, pp. 15.

²⁶⁷ Cfr. SANTOS, António C., *et. al.*, *Preços de Transferência - Principais Problemas da Legislação Fiscal Nacional*, in *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 66, Ano VI, setembro, 2005, pp. 18; MARTINS, Alexandra C., *O Regime dos Preços de Transferência e o IVA*, Coimbra, Almedina, 2009, pp. 18.

A presença de uma empresa em mais do que um país implica, que a mesma se encontre sujeita ao regime jurídico vigente no ordenamento jurídico em que esta se encontra. Esta realidade permite a ocorrência de situações indesejáveis como a dupla tributação de rendimentos ou a não tributação de transações conexas com vários espaços fiscais consoante os fatores de conexão, que forem relevantes nos vários ordenamentos jurídicos e a forma como as transações são efetuadas²⁶⁸. A dupla tributação de rendimentos é um obstáculo ao investimento e à fixação de empresas, o que tem provocado um esforço conjunto por parte de todas as entidades envolvidas, para determinar princípios orientadores de carácter internacional, para coordenar os vários regimes de tributação envolvidos na tributação de rendimentos provenientes das atividades empresariais.

Constituindo o imposto um importante custo associado à atividade empresarial, os agentes económicos tendem a escolher a localização das suas empresas ou grupos societários em territórios onde a carga fiscal é menor²⁶⁹. A possibilidade de os agentes económicos poderem escolher a localização das suas empresas, com base no sistema tributável mais favorável pode dar origem a verdadeiras distorções de concorrência fiscal, principalmente nos casos em que estes comportamentos são instigados pelos próprios Estados, através da celebração de Acordos Fiscais com determinadas empresas, com o intuito de manter as empresas naquele território ou atrair novas empresas para o Estado em questão.

Desta forma, os sistemas tributários nunca podem ser considerados de forma isolada pelas empresas. De acordo, com ALEXANDRA COELHO MARTINS o número crescente de entes societários a exercer atividades económicas em diferentes países, com jurisdições fiscais distintas e com estreitas ligações jurídicas, económicas e organizacionais entre si, facilita e incentiva o acesso a soluções, que têm como objetivo a obtenção de níveis de tributação inferiores²⁷⁰.

É a presença de empresas multinacionais ou de grupos societários em vários Estados, que permite a constituição de relações especiais entre os vários agentes económicos, que integram

²⁶⁸ Cfr. PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 25.

²⁶⁹ Cfr. MORAIS, Rui D., *Preços de Transferência: O sistema fiscal no fio da navalha*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II, n.º 1, março, 2009, pp. 138.

²⁷⁰ Cfr. MARTINS, Alexandra C., *O Regime dos Preços de Transferência e o IVA*, Coimbra, Almedina, 2009 pp. 19.

a empresa ou o grupo societário. As empresas que integram a mesma unidade económica realizam transações económicas, que podem versar sobre bens corpóreos, ativos incorpóreos ou prestação de serviços a empresas associadas. É por vezes, no âmbito destas transações entre empresas que se encontram especialmente relacionadas, que se fixam preços de transferência diferentes dos preços que seriam praticados entre empresas independentes, sobre operações idênticas e em condições análogas de mercado.

III. Caracterização de empresas multinacionais e grupos internacionais na problemática dos Preços de Transferência

Conforme referimos anteriormente, a célere evolução dos mercados e o crescimento exponencial das empresas presentes no mesmo, precipitadas por um processo de integração económica, desenvolvido no âmbito do projeto europeu, por um acelerado e incomparável progresso tecnológico e pela globalização do comércio nas últimas décadas, tem como consequência direta a falta de um conceito claro e concreto de empresa multinacional, aceite de forma universal pelos vários ordenamentos jurídicos.

Apesar do conceito de empresa multinacional constituir uma das formas mais importantes e relevantes de atividade empresarial da economia atual, a falta de um conceito universal é de certa forma compreensível, devido não apenas ao facto de a globalização ser um fenómeno relativamente recente, mas também devido à complexidade das empresas multinacionais, que estão em constante mutação e que têm um modo muito particular de atuação.

Contudo, existe uma definição de empresa multinacional, que acolhe a aquiescência da doutrina dos Estados, de entidades supranacionais e de organizações internacionais como a OCDE e a UNCTAD. De acordo, com JOHN DUNNING uma empresa multinacional é uma empresa, que realiza investimento direto estrangeiro e possui, ou de algum modo, controla as atividades de valor acrescentado em mais do que um Estado²⁷¹. Neste âmbito, JEFF MADURA dá uma definição mais redutora de empresa multinacional ao determina-las como *“empresas que se dedicam a alguma*

²⁷¹ Cfr. DUNNING, John H., e LUNDAN, Sarianna M., *Multinational Enterprises and the Global Economy*, 2.ª Ed, Edward Elgar, 2008,

*forma de negócios internacional*²⁷². Já MARJAANA HELMINEN determina que um grupo internacional de empresas é constituído por um conjunto de entidades juridicamente independentes, que se encontram estabelecidas em diferentes países e que estão em contato com múltiplas jurisdições²⁷³. De acordo com a OCDE as empresas multinacionais são sociedades, que fazem parte de um grupo multinacional, sendo um grupo multinacional constituído por um conjunto de empresas associadas com estabelecimentos comerciais ou industriais em dois ou mais países²⁷⁴.

Na doutrina portuguesa JOSÉ ENGRACIA ANTUNES complementa de alguma forma esta definição ao acrescentar, que uma empresa multinacional é “*unidade empresarial multidivisional*”, que prossegue uma atividade económica unitária simultaneamente em diversos mercados nacionais e fá-lo através de operações de investimento direto ou indireto estrangeiro²⁷⁵. A este propósito, PAULA ROSADO PEREIRA acrescenta que os “*grupos multinacionais de empresas, tendem a ser dotados de estratégias próprias, verificando-se uma atuação integrada das várias empresas em termos de produção, comercialização, investigação e desenvolvimento*” e concretiza que as empresas multinacionais caracterizam-se pela especialização das empresas que compõem o grupo, relativamente ao tipo de atividade e à função desempenhada dentro do grupo e gestão centralizada a nível financeiro das suas subsidiárias e de todas as atividades desenvolvidas²⁷⁶.

Estas entidades integram o mesmo grupo de interesses económicos, cujo objetivo passa pela otimização do funcionamento do grupo em termos globais, localizando a sua atividade nos Estados mais favoráveis ao seu desenvolvimento e no qual o sucesso do grupo é determinante para todos os membros²⁷⁷.

²⁷² Cfr. MADURA, Jeff, *International Financial Management*, 11.ª Ed, South-Western, 2011, p. 3

²⁷³ Cfr. HELMINEN, Marjaana, *EU Tax Law – Direct Taxation*, 4.ª Ed, Amesterdão, IBFD, 2015, pp. 267.

²⁷⁴ Cfr. OCDE (2017), *OCDE Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OCDE Publishing, 2017, pp. 214 e ss.

²⁷⁵ Cfr. ANTUNES, José E., *Os grupos de sociedades: Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*, 2.ª Ed., Coimbra, Almedina, 2002, pp. 69.

²⁷⁶ Cfr. PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 42 e 43.

²⁷⁷ Cfr. HELMINEN, Marjaana, *EU Tax Law – Direct Taxation*, 4.ª Ed, Amesterdão, IBFD, 2015, pp. 267.

Os grupos de multinacionais possuem uma estrutura privilegiada, que lhes permite efetuar entre as várias empresas que constituem o grupo, um conjunto de transações em condições de mercado diferentes, daquelas que existiriam se fossem empresas independentes. Estas empresas debatem-se muitas vezes com a dificuldade em determinar os preços de transferência praticados nas transações intragrupo, constituindo este tipo de transações a maior percentagem de transações efetuadas. Neste caso, existe um cuidado especial para que as empresas, que integram uma empresa multinacional, não fiquem expostas aos sistemas fiscais vigentes nos Estados onde se encontram localizadas²⁷⁸.

IV. O Regime dos Preços de Transferência

A temática dos preços de transferência ganhou um papel de destaque no panorama nacional e internacional nos últimos anos. A prática recorrente por parte das empresas multinacionais ou grupos societários, à fixação de preços de transferência nas transações efetuadas entre as empresas que integram o mesmo grupo, levou a que as instituições internacionais e as autoridades tributárias fossem obrigadas a controlar o recurso aos preços de transferência.

Estamos perante preços de transferência quando uma empresa transfere bens ou presta serviços a outra empresa com a qual tem uma relação especial a preços distintos daqueles, que se verificariam se a transação tivesse sido efetuada entre empresas independentes e de acordo com as mesmas condições de mercado.

A possibilidade de as empresas multinacionais fixarem preços de transferência diferentes daqueles que resultariam se estivessemos perante transações entre empresas independentes, com consequências diretas ao nível da determinação das receitas e das despesas das empresas, que se encontram especialmente relacionadas incitou a criação de um regime específico sobre preços de transferência pelos Estados e por organizações internacionais, com o intuito de controlar a determinação de preços nas transações de bens ou na prestação de serviços entre entidade relacionadas.

²⁷⁸ Cfr. PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 43.

A OCDE desempenhou um papel fundamental na regulamentação dos preços de transferência, através de um conjunto de recomendações, que apesar de não terem carácter vinculativo, foram aceites não só pelos países membros da OCDE, como também por países, que apesar de não integrarem esta organização internacional, subscreveram as recomendações da OCDE, referentes aos preços de transferência.

A OCDE publicou em 1995 a primeira versão das *“Diretrizes sobre os Preços de Transferência para as Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais”*²⁷⁹, que pretendia agregar num só documento as diretrizes emanadas em relatórios anteriores, constituindo este relatório a publicação mais importante em matéria de preços de transferência.

Apesar da intenção subjacente à emissão do relatório de agregar toda a informação relevante sobre as matérias referentes a preços de transferência e de estabelecer princípios e métodos, que fossem aceites de forma generalizada por todos os Estados, a evolução das práticas realizadas pelas empresas, a especificidade dos produtos, dos serviços e das tecnologias, a complexidade das relações desenvolvidas entre empresas e a diversidade de sistemas fiscais, não permitiram alcançar o objetivo inicialmente estabelecido, tendo os relatórios sobre preços de transferência para as empresas multinacionais e as Administrações Fiscais vindo a ser complementado, por relatórios sobre bens incorpóreos, acordos prévios de preços de transferência, bens incorpóreos e os aspetos dos preços de transferência nas reestruturações empresariais²⁸⁰.

As Diretrizes sobre Preços de Transferência para as Empresas Multinacionais e Administrações Tributárias determinam a aplicação do Princípio de Plena Concorrência, constituindo este princípio um instrumento essencial para a determinação e correção dos preços de transferência entre empresas relacionadas, auxiliando as várias Administrações Fiscais e as empresas multinacionais a encontrar soluções mutuamente satisfatórias para os casos de preços de transferência.

²⁷⁹ OCDE (1995), *OCDE Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 1995*, OCDE Publishing, 1995.

²⁸⁰ MACHADO, Diana S., *A utilização dos Preços de Transferência pelas Empresas Multinacionais como Mecanismo de Evasão Fiscal*, Tese de Mestrado, Universidade do Minho, Escola de Direito, Braga, 2016, pp. 66.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

No quadro das empresas que se encontram especialmente relacionadas, as transações entre este tipo de empresas ocorrem, não raras vezes, sob relações de influência e dependência. É no âmbito destas relações, que as empresas ou grupos societários que se encontram numa relação muito particular, que o mecanismo dos preços de transferência mais é utilizado como forma de erosão da matéria coletável e transferência de lucros – “*Base Erosion and Profit Shifting*”.

A erosão da base tributável decorre da transferência de lucros pelos grupos societários para países ou territórios com regimes de tributação mais reduzidos²⁸¹, estando esta prática muitas vezes relacionada com as lacunas existentes nos ordenamentos jurídicos, que permitem a verificação de situações de dupla não tributação de rendimentos de pessoas jurídicas (*país de origem e no país de residência*) ou de situações de tributação inferior à tributação ordinária²⁸².

Atendendo à erosão da base tributária e à transferência de lucros, a OCDE emitiu em 2013 um Relatório denominado “*Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*”, com o intuito de determinar os princípios, que devem orientar a tributação das atividades transnacionais, as situações de erosão da base tributária e de transferência de lucros, que possam surgir de práticas de atividades transnacionais²⁸³. Na sequência das propostas efetuadas no Relatório “*Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*”, a OCDE publicou em 2014 o “*Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*”, que identifica as ações necessárias para combater a erosão da base tributável e a transferência de lucros. Este Plano de Ação deu origem a um complexo e ambicioso processo de criação de instrumentos de direito flexível (*recomendações*), com o objetivo de posteriormente, serem rececionados pelos Estados integrantes do “*Fórum Global*” como instrumentos legais ou convencionais de direito²⁸⁴.

²⁸¹ Cfr. SILVA, Suzana, et. al., *Os Benefícios da Harmonização Fiscal e os Respetivos Riscos face ao Atual Modelo de Desenvolvimento Económico*, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014, pp. 8.

²⁸² Cfr. OCDE (2014), *Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucro*, OECD, Publishing, pp.10.

²⁸³ Cfr. OCDE (2013), *Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*, OECD, Publishing, pp. 8

²⁸⁴ Cfr. SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 208.

O “Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros”, consagra várias ações, num total de 15, nas quais identifica as ações necessárias, para combater a erosão da base tributária e a transferência de lucros, quais os recursos, os métodos necessários e os prazos para a implementação das ações. Este Plano de Ação determinou no que à matéria dos Preços de Transferência diz respeito: “Ação 8”, “Ação 9” e a “Ação 10” para “Garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor” e a “Ação 13” para “Reexaminar a documentação de preços de transferência”²⁸⁵.

A denominada “Ação 13” determina o desenvolvimento de “regras sobre a documentação de preços de transferência, com o fim de reforçar a transparência para a Administração Tributária, tendo em consideração os custos de conformidade para o setor privado. As normas a serem desenvolvidas incluirão o requisito de que todas as multinacionais proporcionem aos governos informação relevante necessária, sobre a repartição global dos lucros, sobre a sua atividade económica e os impostos pagos nos diferentes países, de acordo com um modelo comum”²⁸⁶.

As exigências consagradas na “Ação 13” obrigaram a OCDE a publicar um novo Relatório, denominado “Transfer Pricing Documentation and Country-By-Country Reporting Action 13 – 2015 Final Report”, que veio substituir de forma integral o Capítulo V das “Diretrizes sobre os Preços de Transferência para as Multinacionais e Administrações Fiscais”.

i. O conceito de Preços de Transferência

Devido à complexidade e a natureza multidisciplinar da temática dos Preços de Transferência (*Transfer Pricing*), a determinação deste conceito transformou-se, numa tarefa árdua tanto para as instituições internacionais como para os próprios Estados.

Segundo determinação da OCDE, nas Diretrizes sobre os Preços de Transferência para Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais²⁸⁷, entende-se por Preços de Transferência “os

²⁸⁵ Cfr. OCDE (2014), *Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucro*, OECD, Publishing, pp. 21 e ss.

²⁸⁶ Cfr. OCDE (2014), *Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucro*, OECD, Publishing, pp. 25.

²⁸⁷ “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

*preços pelos quais uma empresa transfere bens corpóreos, ativos incorpóreos ou presta serviços a empresas associadas*²⁸⁸.

Segundo a definição de Preços de Transferência pela OCDE, os preços de transferência são os preços pelos quais uma empresa transfere bens ou ativos ou presta serviços a outra empresa, com a qual tem uma relação especial²⁸⁹. Os preços pelos quais os bens ou ativos são transferidos ou há uma prestação de serviços, não são determinados de acordo com os preços praticados no mercado, existindo desta forma a possibilidade de os preços praticados entre as empresas, que se encontrem numa situação de relação especial, serem diferentes daqueles, que seriam praticados caso estivessemos perante empresas independentes²⁹⁰.

Segundo CLOTILDE CELORICO PALMA nos preços de transferência podem estar em causa a *“venda de bens, a transferência de direitos de propriedade industrial, direitos de autor, de tecnologia, contribuição para despesas comuns de pesquisa e desenvolvimento, publicidade e administração, pagamentos pela prestação de serviços comerciais, técnicos ou de formação, pagamentos de juros pela realização de empréstimos”*²⁹¹.

²⁸⁸ “Transfer prices are the prices at which an enterprise transfers physical goods and intangible property or provides services to associated enterprises” – Cfr. OCDE (2017), OCDE Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OCDE Publishing, 2017, pp. 17.

²⁸⁹ Cfr. PIRES, Joaquim A. R., *Os Preços de Transferência*, Porto, Vida Económica, 2006, 148; ROSADO, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 24. Neste caso, o autor utiliza uma terminologia diferente, para definir Preços de Transferência. O autor ao contrário da OCDE, não utiliza o termo “*empresa societária*”, mas sim “*outra entidade com a qual esteja em situação de relações especiais*”. Segundo a OCDE duas empresas são associadas, se uma delas participar, direta ou indiretamente, na direção, no controlo ou no capital, da outra ou se as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente, na direção, no controlo ou no capital das duas empresas (neste caso, ambas as empresas estão sujeitas a uma verificação comum). - Cfr. OCDE (2017), OCDE (2017), *OCDE Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OCDE Publishing, 2017, pp. 17. De acordo com, DAVIDE FLÁVIO SILVA PESTANA a definição de Preços de Transferência da OCDE, apesar de considerar as transações que são realizadas entre empresas que se encontram relacionadas, exclui todas as transações que ocorrem com as subsidiárias, no seio da própria empresa, cujo valor que lhes é atribuído, também deve ser considerado para efeitos de Preços de Transferência – Cfr. PESTANA, Davide, *Os Preços de Transferência aplicáveis às Operações Intragruppo*, Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, 2016, pp. 23.

²⁹⁰ Cfr. CÂMARA, Francisco S., e SANTIAGO, Bruno, *Análise de alguns aspetos do Regime Doméstico dos Preços de Transferência e a sua Relação com o Direito Fiscal Internacional e o Direito Comunitário*, in FERREIRA, Eduardo P., et. al., *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo Pitta*, Vol. I, Almedina, 2010, p. 165; CÂMARA, Francisco S., *A Avaliação Indireta da Matéria Coletável e os Preços de Transferência na LGT, Lisboa, 1999, Documento disponível em: <https://www.mlgs.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/374.pdf>*

²⁹¹ Cfr. PALMA, CLOTILDE C., *A Introdução dos Acordos Préviuos de Preços de Transferência na Legislação Fiscal Portuguesa*, in *Fiscalidade*, outubro, 2008, pp. 51.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

A definição do conceito de preços de transferência pode ser feita de forma axiologicamente neutra ou não pejorativa, considerando os preços de transferência, como os valores atribuídos a bens ou serviços, que são transacionados entre empresas, que se encontram especialmente relacionadas, excluindo deste conceito, qualquer referência à manipulação dos preços de transferência.

Além do conceito determinado pela OCDE sobre os preços de transferência se pautar por critérios de neutralidade, também a definição adotada por MARIA TERESA BARBOT VEIGA DE FARIA segue esta orientação ao definir que *"genericamente, preços de transferência são os valores atribuídos a bens e serviços pelos agentes económicos nas trocas que efetuam entre si, incluindo as transferência de bens e prestações de serviços que têm lugar no âmbito dos estabelecimentos e divisões independentes que integram a mesma unidade económica"*²⁹².

De acordo com esta definição os preços de transferência são uma realidade que existe *per se*, independentemente de existir ou não uma manipulação dos preços e as transações realizadas entre as empresas, que se caracterizam por possuírem relações especiais, têm sempre de ser atribuídos valores, seja esta valoração feita pela própria empresa ou pelas autoridades tributárias²⁹³.

Os preços de transferência pressupõem sempre a existência efetiva de uma operação económica subjacente, ao pagamento dos mesmos. Se não existir uma transação efetiva, estamos perante situações de fraude fiscal.

²⁹² De acordo com, MARIA TERESA BARBOT VEIGA DE FARIA, citada por PAULA ROSADO PEREIRA - Cfr. PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 39. A neutralidade do conceito de Preços de Transferência era evidente, no entanto a neutralidade desaparecia, quando os preços atribuídos aos bens e serviços eram apreciados à luz de um conjunto de critérios e princípios de natureza fiscal, de relevância nacional ou internacional. - Cfr. PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 39.

²⁹³ Cfr. PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, p. 40.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

A problemática dos Preços de Transferência não se coloca apenas ao nível das transações internacionais, verificando-se também transações de preços de transferência entre entidades relacionadas, que operam no mesmo país e que se encontram sujeitas ao mesmo regime fiscal²⁹⁴.

Apesar de vários autores enaltecerem o carácter neutro dos Preços de Transferência, não podemos deixar de fazer referência à conotação negativa dada ao conceito de Preços de Transferência, por alguns autores.

Segundo DUARTE BARROS a questão dos preços de transferência, *“respeita à valorização das contrapartidas de negócio relativamente a quantitativos de retribuição que sejam praticados em transações que respeitem a operações comerciais nas quais os intervenientes exibam em simultâneo um qualquer laço de ligação de interesses, que permitam viabilizar a possibilidade de gestão económica extra negócio das respetivas condições comerciais”*²⁹⁵.

Desta definição podemos aferir a conotação negativa dada aos preços de transferência, que é muitas vezes percecionada como um mecanismo de evasão fiscal, através do qual as empresas que se encontram especialmente relacionadas, determinam para as suas transações preços, que não correspondem aos preços de mercado, praticados entre empresas independentes ou transferem lucros e prejuízos entre si, com o intuito de minimizar os encargos fiscais, de obter o maior lucro possível e alcançar uma otimização fiscal.

De uma forma direta ou indireta a potencial perversão dos preços de transferência, está associado à existência de *“ligações de natureza diversa, enunciadas pela prática de negócios, em circunstâncias de enquadramento externo”* diferentes das condições comuns, que têm vindo a ser institucionalizadas no ordenamento da vida económica, que podem estar intimamente ligadas com

²⁹⁴ Cfr. MORAIS, Rui D., *Preços de Transferência: O sistema fiscal no fio da navalha*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II, n.º 1, março, 2009, pp. 137.

²⁹⁵ Cfr. BARROS, Duarte, *Considerações Económico Tributárias*, in FDUP (CIJE), BARROS, Duarte, e TEIXEIRA, Glória, *Preços de Transferência e o Caso Português*, Porto, Vida Económica, 2006, pp. 44.

a existência de ligações societárias qualificadas entre os participantes, por situações de dependência económica estrita de uma entidade relativamente a outra ou pela existência de interesses entre empresas²⁹⁶.

A OCDE reconhece a importância dos preços de transferência na determinação das receitas e das despesas das empresas ou grupos societários e a sua influência na determinação dos lucros tributáveis dessas mesmas empresas, nos vários ordenamentos jurídicos, onde se encontram localizadas²⁹⁷.

Não obstante a possibilidade de os preços de transferência influenciarem a determinação do lucro das empresas, que se encontram especialmente relacionadas e de permitirem a prática de comportamento de evasão fiscal, não se pode considerar que todas as transações efetuadas por empresas, que se encontram na mesma situação sejam efetuadas a um preço diferente daquele que seria o preço determinado entre empresas independentes presentes no mercado, em circunstâncias e condições semelhantes. Fatores como as relações económico financeiras desenvolvidas intragrupo, o desenvolvimento de estratégias competitivas das empresas multinacionais, a entrada em novos mercados e um aumento da quota desse mercado, métodos de produção, os recursos e o sistema fiscal vigente num determinado país, podem incentivar as relações entre empresas especialmente relacionadas²⁹⁸.

ii. O conceito de Relações Especiais e a sua consagração no ordenamento jurídico Português

Devido ao impacto dos tributos nos rendimentos das empresas, as políticas fiscais dos Estados constituem um fator determinante para a localização das atividades das empresas multi-

²⁹⁶ Cfr. BARRROS, Duarte, *Considerações Económico Tributárias*, in FDUP (CIJE), BARRROS, Duarte, e TEIXEIRA, Glória, *Preços de Transferência e o Caso Português*, Porto, Vida Económica, 2006, pp. 45.

²⁹⁷ Cfr. RODRIGUES, Carlos A., *A Tributação das Empresas Associadas - Das Soluções do MCOCDE às Novas Propostas da EU*, Universidade de Santiago de Compostela, Faculdade de Direito, Centro de Investigação Jurídico Económica, 2010, pp. 70.

²⁹⁸ Cfr. MACHADO, Diana S., *A utilização dos Preços de Transferência pelas Empresas Multinacionais como Mecanismo de Evasão Fiscal*, Tese de Mestrado, Universidade do Minho, Escola de Direito, Braga, 2016, pp. 20.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

nacionais. A obtenção do menor nível de tributação constitui um objetivo para a maioria das empresas, que procuram obter uma eficiência económica e a maximização do lucro, recorrendo a métodos de planeamento fiscal para alcançar o tão almejado lucro.

Existem situações em que os preços pelos quais uma empresa transfere bens corpóreos, ativos incorpóreos ou presta serviços a outra empresa, com a qual tem uma relação especial têm de ser corrigidos pelas autoridades tributárias, segundo o princípio de Plena Concorrência, constituindo o regime de preços de transferência um meio de correção da realidade económica.

A regulamentação dos Preços de Transferência pela OCDE foi acolhida de forma muito positiva pelos países membros, que integram esta organização internacional e Portugal não foi exceção, tendo a legislação nacional sobre os preços de transferência, sido determinada de acordo com as Diretrizes sobre os Preços de Transferência para Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais da OCDE.

Foi no artigo 51^o-A do Código da Contribuição Industrial, que o princípio de Plena Concorrência foi consagrado pela primeira vez no ordenamento jurídico português. Esta disposição normativa previa a possibilidade de serem efetuadas correções ao lucro tributável, quando se verificasse um afastamento dos preços praticados entre entidades independentes e em condições normais de mercado e introduziu o conceito de *relações especiais*.

Com a criação do Código do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas²⁹⁹, a temática dos preços de transferência passou a estar regulada no artigo 57^o do CIRC. No entanto, o CIRC era omissivo quanto ao conceito de relações especiais e às metodologias a utilizar no caso de ser necessário proceder a uma análise dos preços de transferência. Esta realidade só foi efetivamente alterada em 2001, com a publicação da Lei n.º 30-G/2000 de 29 de setembro e posteriormente com a Portaria n.º 1446-C/2001 de 21 de dezembro, que aproximou a legislação portu-

²⁹⁹ Código do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas, doravante designado por CIRC.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

guesa das disposições presentes nas Diretrizes sobre os Preços de Transferência para as Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais da OCDE, cumprindo desta forma o compromisso assumido por Portugal no combate à dupla tributação de rendimentos.

No seguimento das recomendações da OCDE e da União Europeia no ano 2008, o ordenamento jurídico português consagrou a possibilidade de as empresas celebrarem Acordos Prévios em matéria de Preços de Transferência com o Estado, introduzindo para o efeito no CIRC o artigo 128º-A, determinando as condições e as obrigações subjacentes à celebração de Acordos Prévios, na Portaria n.º 620-A/2008 de 16 de julho.

A última grande reforma do regime dos preços de transferência no ordenamento jurídico português ocorreu em 2014, com a publicação da Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro, na qual o conceito de relações especiais, viu o seu âmbito reduzido.

A temática dos Preços de Transferência encontra-se atualmente prevista no artigo 63º do CIRC e na Portaria n.º 1446-C/2001 de 21 de dezembro, que determina no seu preâmbulo a adoção no regime dos preços de transferência do princípio de plena concorrência, de acordo com as *Diretrizes sobre os Preços de Transferência para Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais* da OCDE.

A análise do n.º1 do artigo 63º do CIRC, permite verificar a consagração do princípio de Plena Concorrência, que se encontra consagrado no artigo 9º do Modelo da Convenção Fiscal da OCDE, ao determinar que *“nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis”*.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

O legislador adotou o princípio de Plena Concorrência, por considerar que este princípio permite “estabelecer uma paridade no tratamento fiscal entre empresas integrada em grupos internacionais e empresas independentes como neutralizar certas práticas de evasão fiscal e assegurar a consequente proteção da base tributável interna”³⁰⁰.

A legislação nacional ao consagrar o princípio de plena concorrência determina, que empresas que integrem o mesmo grupo devem determinar as condições das suas relações comerciais e financeiras, como se as transações fossem realizadas entre empresas independentes e de acordo com as condições normais de mercado.

Nos termos do n.º 4 do artigo 63º do CIRC “pressupõe-se a existência de relações especiais entre duas entidades nos casos em que uma tem o poder de direta ou indiretamente, exercer uma influencia significativa nas decisões de gestão da outra”. De acordo com FILIPA TOMAZ, o conteúdo do regime de preço de transferência não suscita muitas dúvidas, uma vez que a designação jurídica de preços de transferência, apenas se reporta às situações em que os contribuintes com relações especiais realizam entre si transações, que não respeitam os valores de mercado devendo nestes casos a Administração Tributária, proceder à correção do valor dos bens³⁰¹. A análise do n.º 4 do artigo 63º do CIRC, permite ainda concluir, que o conceito de empresas na situação de relação especial é um conceito indeterminado, ao determinar que “existem relações especiais entre duas entidades (...) o que se considera verificado, designadamente entre”, consagrando um conjunto não taxativo de situações nas quais se verifica a existência de relações especiais, podendo existir outras situações nas quais se considere existir uma relação especial entre empresas.

³⁰⁰ Cfr. Portaria n.º 1446-C/2001 de 21 de dezembro – I Série B.

³⁰¹ Cfr. TOMAZ, Filipa, *O conceito de relações especiais*, in FDUP (CIJE), BARROS, Duarte, e TEIXEIRA, Glória, *Preços de Transferência e o Caso Português*, Porto, Vida Económica, 2006, pp. 344 e ss. Segundo FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA, citado por FILIPA TOMAZ, tanto pode constituir um aumento como uma diminuição da matéria coletável – Cfr. TOMAZ, Filipa, *O conceito de relações especiais*, in FDUP (CIJE), BARROS, Duarte, e TEIXEIRA, Glória, *Preços de Transferência e o Caso Português*, Porto, Vida Económica, 2006, pp. 345.

O legislador nacional optou ao contrário da OCDE, que no artigo 9º do Modelo da Fiscal da OCDE faz referência ao conceito de “*empresas associadas*”, por um conceito muito mais abrangente, no qual se podem subsumir outras realidades, que não as tipificadas na lei, ao determinar no artigo 63º n.º 4 do CIRC “*relações especiais entre duas entidades*”.

V. Os Princípios fundamentais na definição dos Preços de Transferência

A análise das questões relacionadas com a temática dos preços de transferência tem sido um trabalho essencialmente desenvolvido pela OCDE, de tal forma que os princípios e métodos aplicáveis pelos Estados-Membros da União Europeia, na resolução de questões relacionadas com preços de transferência, são o resultado de um trabalho maioritariamente desenvolvido pela OCDE.

Em 1979 a OCDE emitiu um relatório denominado de “*Preços de Transferência e Empresas Multinacionais*”, que foi complementado em 1984 pelo relatório “*Preços de Transferência e Empresas Multinacionais: Três Estudos Fiscais*”. Contudo, apesar dos esforços realizados e dos avanços alcançados pela OCDE, as questões relativas à determinação dos preços a utilizar entre empresas especialmente relacionadas, a verificação de situações de manipulação de preços, a resolução de situações de dupla tributação e de correção por parte das autoridades tributárias dos países interessados, continuavam a existir.

Face às dificuldades existentes, a OCDE reformulou o relatório “*Preços de Transferência e Empresas Multinacionais*” emitido em 1979 e publicou em 1995 o relatório denominado “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*” e desde a sua publicação foram várias as atualizações, devido à evolução constante da economia, do mercado, das empresas e das relações desenvolvidas por estas, das transações efetuadas, do tipo de produtos comercializados e dos múltiplos sistemas fiscais envolvidos³⁰².

Apesar do caráter genérico e da natureza não vinculativa dos relatórios emitidos pela OCDE, os mesmos constituem uma fonte de direito, que auxilia os Estados e as empresas, na interpretação dos Tratados e tem influenciado de forma significativa, os vários Estados a realizarem

³⁰² Cfr. MAURÍCIO, Maria J. C., *Transfer pricing and the arm's length principle in the European Union law and domestic law*, Universidade do Minho, 2013, pp. 13 e 14.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

diversas reformas nos regimes fiscais vigentes e têm sido utilizados tanto pela jurisprudência como pela Administração Tributária como um meio de fundamentação das suas decisões³⁰³.

Segundo o relatório *“Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”* publicado pela OCDE, o instrumento essencial e estruturante para a orientação, determinação e correção dos Preços de Transferência é o Princípio de Plena Concorrência (*arm's length price*)³⁰⁴.

O Princípio de Plena Concorrência tem como intuito auxiliar as Administrações Fiscais e os grupos societários e as empresas multinacionais, a determinar quais os meios que permitem alcançar uma solução satisfatória para ambas as partes quando surgem questões relacionadas com os preços de transferência e ajuda a reduzir o número de conflitos entre as Administrações Fiscais e Empresas multinacionais ou grupos societários ou entre as várias Administrações Fiscais³⁰⁵.

O Princípio de Plena Concorrência encontra-se consagrado no artigo 9º do Modelo da Convenção Fiscal da OCDE e determina que *“quando (...) duas empresas [associadas], nas suas relações comerciais, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que defiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados em conformidade”*³⁰⁶. Este princípio encontra-se consagrado no artigo 4º da Convenção de Arbitragem³⁰⁷ e no caso do ordenamento jurídico português, encontra-se presente no artigo 63º do CIRC.

³⁰³Cfr. WITTENDORFF, Jens, *The Arm's Length Principle and Fair Value: Identical Twins or Just Close Relatives?*, in *Tax Notes International*, abril, 2011, pp. 224.

³⁰⁴ Cfr. MARTINS, António, *A Tributação e os Preços de Transferência: Estudo do caso de aplicação do método da margem líquida das operações*, in *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. LVIII, Universidade de Coimbra - Faculdade de Direito, 2015, pp. 4.«

³⁰⁵ Cfr. PIRES, Joaquim A. R., *Os Preços de Transferência*, Porto, Vida Económica, 2006, pp. 148; PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 27.

³⁰⁶ Cfr. OCDE (2017), *OCDE Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OCDE Publishing, 2017, pp. 35.

³⁰⁷ A Comissão Europeia face às disfunções do procedimento amigável e à sua ineficácia na eliminação da dupla tributação no ajustamento primário dos preços de transferência, apresentou em 1976 uma proposta de diretiva, que deu origem à *“Convenção relativa à eliminação*

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

O Princípio de Plena Concorrência determina que o preço praticado nas transações comerciais e nas relações financeiras entre empresas, que se encontram especialmente relacionadas deve ser o mesmo preço, que seria praticado entre empresas independentes, em transações e circunstâncias comparáveis³⁰⁸.

Quando duas empresas independentes realizam transações entre si, as condições das suas relações comerciais e financeiras devem, regra geral seguir as condições de mercado. O mesmo não acontece com as entidades especialmente relacionadas, quando realizam transações entre si. Nestes casos, as relações comerciais e financeiras não sofrem da mesma forma, a influência direta dos mecanismos de mercado, apesar dos esforços realizados por parte de certas empresas relacionadas, para reproduzir a dinâmica de mercado nas suas operações³⁰⁹. O Princípio de Plena Concorrência pretende, que os membros das empresas multinacionais ou grupos de sociedades, sejam tratados como entidades distintas e não como partes de um todo³¹⁰.

Nos casos, em que os preços de transferência transacionados entre empresas especialmente relacionadas, não refletirem os mecanismos de mercado nem o princípio de plena concorrência podemos estar perante situações em que há uma distorção das receitas fiscais obtidas pelos Estados, onde essas empresas se encontram localizadas ou uma distorção do montante do imposto devido por estas empresas.

da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas”, publicada no Jornal Oficial n.º L 225 de 20 de agosto de 1990, p. 0010-0024. O âmbito subjetivo e objetivo da Convenção de Arbitragem e do Modelo de Convenção da OCDE é semelhante. Relativamente ao âmbito subjetivo, aplica-se a empresas que participem na direção, no controlo ou no capital de uma outra empresa, inclusive a Estabelecimentos Estáveis localizados na EU e de empresas com residência no território comunitário. Quanto ao âmbito objetivo incide sobre os lucros que deviam ser apurados, se as empresas fossem independentes. - Cfr. MARTINS, Alexandra C., *O Regime dos Preços de Transferência e o IVA*, Coimbra, Almedina, 2009, pp. 90 e 91.

³⁰⁸ Cfr. HELMINEN, Marjaana, *EU Tax Law – Direct Taxation*, 4.ª Ed, Amesterdão, IBFD, 2015, pp. 267.

³⁰⁹ Cfr. PIRES, Joaquim A. R., *Os Preços de Transferência*, Porto, Vida Económica, 2006, pp. 148; PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 33.

³¹⁰ Cfr. PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, p. 33.

Tendo em consideração os factos expostos anteriormente, os países membros da OCDE acordaram que os lucros das entidades especialmente relacionadas podem ser ajustados, caso seja necessário para corrigir as distorções e assegurar o cumprimento do princípio de plena concorrência. Os lucros das entidades especialmente relacionadas ou grupos societários são passíveis de serem ajustados, através da definição das condições comerciais e financeiras, que se observariam entre empresas independentes, relativamente a operações idênticas e em circunstâncias análogas.

Segundo RUI DUARTE MORAIS não é relevante que a fixação dos preços, feita pelos sujeitos passivos, tenha realmente obedecido a critérios genuinamente empresariais, nem que tenha sido determinada por um legítimo *“business purpose”* ou mesmo, que fique demonstrado que a valoração feita pelas empresas ou grupos societários não presidiu a um intuito fiscal ou que a valoração feita pelo sujeito passivo não podia ser outra, face às informações a que este tinha acesso. Em qualquer situação, independentemente do intuito subjacente à valoração realizada pelas empresas, a contabilidade do sujeito passivo será corrigida, se se concluir, que o preço praticado entre empresas independentes, em transações com características idênticas, for diferente do praticado entre empresas especialmente relacionadas³¹¹.

No regime dos preços de transferência não é relevante saber se a situação declarada pelo sujeito corresponde ou não à realidade, o que realmente importa é quantificar a parte do lucro global de uma operação ou de um conjunto de operações, que deve ser imputada à atividade realizada em cada país, determinando-se assim o montante do imposto a cobrar por cada Estado interessado³¹².

i. Métodos de aplicação do Princípio de Plena Concorrência

A globalização e a evolução do comércio, acompanhada de um crescimento exponencial das empresas presentes no mercado, criou diversos problemas complexos não só para os Estados

³¹¹ Cfr. MORAIS, Rui D., *Preços de Transferência: O sistema fiscal no fio da navalha*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II, n.º 1, março, 2009, pp. 142.

³¹² Cfr. MORAIS, Rui D., *Preços de Transferência: O sistema fiscal no fio da navalha*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II, n.º 1, março, 2009, pp. 143.

e Administrações Fiscais, como também para as próprias empresas. A presença de empresas multinacionais ou grupos de sociedades em vários países cria na perspectiva das Administrações Fiscais, diversas dificuldades na repartição e determinação efetiva das receitas e das despesas. Na perspectiva das empresas multinacionais o facto de estarem localizadas em diversos países e de estarem sujeitas ao cumprimento das obrigações legais e administrativas, vigentes nesses Estados, pode constituir uma fonte de problemas e um custo adicional para as mesmas.

Devido à existência destas dificuldades tanto para as empresas como para as Administrações Fiscais, os países que integram a OCDE optaram pelo *Critério da Entidade Separada*, como meio mais razoável para a determinação de resultados equitativos e como meio mais eficaz para reduzir o risco de situações de dupla tributação.

O *Critério da Entidade Separada* determina que cada grupo é tributado individualmente pelos rendimentos obtidos, seja com base na residência ou na fonte e parte-se do pressuposto de que membros do grupo operam numa base de plena concorrência nas transações internas³¹³. Com o objetivo de assegurar a correta aplicação do *Critério da Entidade Separada* os países que integram a OCDE, adotaram o Princípio de Plena Concorrência.

Conforme afirmamos anteriormente o princípio de Plena Concorrência determina que para efeitos fiscais, as transferências intragrupo devem ser realizadas nas mesmas condições e nos mesmos preços, que as transações realizadas em condições semelhantes por empresas independentes.

O princípio de Plena Concorrência é desta forma utilizado para aferir se os preços praticados nas transações intragrupo estão conformes com o mercado, ou seja, com os preços praticado entre empresas independentes e caso se verifique a não conformidade dos preços praticados com o mercado, proceder à correção dos lucros das empresas que se encontram especialmente relacionadas.

³¹³ Cfr. PIRES, Joaquim A. R., *Os Preços de Transferência*, Porto, Vida Económica, 2006, pp. 148; PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 22.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

O princípio de Plena Concorrência apesar do seu caráter estruturante e de desempenhar um papel essencial na resolução de questões relacionadas com os preços de transferência, constitui um encargo considerável, para as empresas ou para as Administrações Fiscais. A comparação das condições, em que se efetuam as transações entre empresas independentes e as empresas especialmente relacionadas, implica por vezes um complexo estudo das situações envolventes às transações comparadas, com o objetivo de validar ou contestar a valorização das transações dos preços de transferência.³¹⁴

A efetiva determinação ou correção dos preços de transferência, através da comparação de transações similares realizadas por empresas independentes, implica que as características económicas das transações realizadas sejam comparáveis com as realizadas por empresas associadas, tendo sempre em consideração os fatores que influenciam os preços das transações desenvolvidas num contexto de plena concorrência³¹⁵.

Os fatores considerados como relevantes para a comparação entre as transações efetuadas entre entidades independentes e entidades relacionadas, depende da natureza da transação e dos métodos de fixação dos preços a utilizar. Os fatores considerados determinantes, de acordo com o relatório da OCDE são as características dos bens ou serviços, as funções desempenhadas pelas partes na transação, os termos contratuais da transação e o circunstancialismo económico e de mercado e as estratégias das empresas³¹⁶.

³¹⁴ Cfr. MARTINS, António, *A Tributação e os Preços de Transferência: Estudo do caso de aplicação do método da margem líquida das operações*, in *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. LVIII, Universidade de Coimbra - Faculdade de Direito, 2015, pp. 11.

³¹⁵ A aplicação do Princípio de Plena Concorrência assenta, de forma genérica na comparação entre as condições praticadas entre empresas especialmente relacionadas e as condições praticadas entre empresas independentes. No entanto, para que esta comparação possa ser considerada válida, é fundamental que as características económicas das situações em análise, sejam comparáveis, ou seja, não devem existir diferenças entre as situações comparadas, que sejam suscetíveis de afetar os pontos que se pretendem analisar, ou a existirem algumas diferenças, que se possam efetuar ajustamentos razoavelmente fiáveis, com o objetivo de eliminar efeito dessas diferenças. Regra geral, as empresas independentes têm em consideração todas as variantes económicas significativas, antes de tomarem uma decisão, optando pela oferta mais vantajosa. – Cfr. PIRES, Joaquim A. R., *Os Preços de Transferência*, Porto, Vida Económica, 2006, pp.148; PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 40.

³¹⁶ Cfr. Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp 150.

ii. Métodos Tradicionais baseados nas transações

a. Método do Preço Comparável de Mercado

A determinação dos preços de transferência de acordo com o Princípio da Plena Concorrência deve segundo a OCDE ser realizada, através de três métodos alternativos.

O método considerado pela OCDE como prioritário e o mais direto na determinação do preço de transferência é o Método do Preço Comparável de Mercado (*Comparable Uncontrolled Price Method*). Este método consiste na comparação dos preços praticados (preço de um bem transferido ou de um serviço prestado), no âmbito de uma operação vinculada com o preço praticado no âmbito de uma operação não vinculada, em transações análogas e sob circunstâncias similares.

Após a comparação se se verificar a existência de uma diferença entre o preço praticado por uma entidade dependente e, o preço praticado por uma entidade independente podemos concluir, que as condições das relações comerciais e financeiras não são as da plena concorrência, podendo ser necessário proceder à substituição do preço praticado pelas entidades especialmente relacionadas, sendo nestes casos, necessário identificar e quantificar o impacto dessas diferenças em termos de preços.

Por vezes, a comparação dos preços praticados por entidades dependentes e independentes é bastante difícil, devido à falta de elementos de comparação, à complexidade e às especificidades das transações ou dos serviços prestados, como é o caso dos *royalties* ou do *Know-how*.

O Método do Preço Comparável de Mercado é o mais aconselhado quando estejamos perante transações, tipos de bens ou serviços prestados considerados recorrentes no mercado, não sendo o resultado mais fiável quando estejamos perante situações, em que a identificação e quantificação do impacto nos preços seja de difícil aplicação³¹⁷.

³¹⁷ Cfr. Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp 151 e 152.

b. Método do Preço de Revenda Minorado

Segundo o Método do Preço de Revenda Minorado (*Resale Price Method*) é possível determinar o preço de plena concorrência relativo aos bens previamente adquiridos por uma empresa relacionada e a revendida uma empresa independente, através da análise do preço pelo qual um produto adquirido entre empresa relacionadas é revendido a uma empresa independente, após a dedução ao preço de revenda da margem de lucro apropriada.

Desta forma, o preço de revenda deduzido da margem de lucro da empresa revendedora e de custos incorridos, no momento da aquisição do bem, corresponde ao preço de plena concorrência, que deveria ter sido aplicado à transferência do bem entre as empresas especialmente relacionadas³¹⁸.

Este método é o mais adequado para determinar o preço de plena concorrência em transações comerciais de bens, pois é neste tipo de operações, que a margem sobre o preço de revenda praticado pelo revendedor, no âmbito de empresas especialmente relacionadas pode ser determinada com referência à margem, que o revendedor pratica relativamente a produtos comprados e revendidos no âmbito de operações não vinculadas comparáveis³¹⁹. A margem do preço de revenda obtida por uma empresa independente, numa transação não controlada comparável, também pode servir como indicador³²⁰. Este método apenas deve ser aplicado quando não seja possível a aplicação do método do preço comparável de mercado.

De acordo com o exposto anteriormente, uma operação não vinculada é comparável a uma operação vinculada, ou seja, constitui uma operação comparável em mercado aberto, se

³¹⁸ Cfr. PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp 152. Se ao preço de revenda deduzirmos a margem bruta adequada (*margem sobre o preço de revenda*), obtemos o montante a partir do qual o revendedor poderia cobrir as suas despesas de venda ou outras despesas de exploração e tendo em consideração as funções assumidas (ativos utilizados e riscos contraídos) realizar um lucro apropriado. Cfr. PIRES, Joaquim A. R., *Os Preços de Transferência*, Porto, Vida Económica, 2006, pp.148; PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 84.

³¹⁹ Cfr. PIRES, Joaquim A. R., *Os Preços de Transferência*, Porto, Vida Económica, 2006, pp.148; PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp.85.

³²⁰ Cfr. OCDE (2017), OCDE *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* 2017, OCDE Publishing, 2017, pp. 105 e ss.

nenhuma das diferenças entre as operações objeto de comparação ou entre empresas que efetuem essas operações for suscetível de influenciar, de modo sensível a margem do preço de revenda do mercado ou quando são introduzidos ajustamentos suficientemente precisos para eliminar os efeitos materiais dessas diferenças.

Quando estamos perante operações vinculadas e operações não vinculadas, em que todas as suas características são comparáveis, exceto as do produto em si e não possam ser realizados ajustamentos, que permitam ter em conta as diferenças nos produtos transferidos, este método permite obter melhores resultados do que o método comparável de mercado³²¹. Se estivermos perante uma situação em que a margem sobre o preço de revenda utilizada, for a margem que uma empresa não vinculada teria obtido numa operação comparável, a fiabilidade do Método do Preço de Revenda Minorado pode ser afetada, se existirem diferenças consideráveis, quanto ao modo como as entidades vinculadas e entidades não vinculadas conduzem as suas respetivas atividades e o mesmo pode ocorrer quando existirem diferenças significativas entre as operações vinculadas e as operações não vinculadas, bem como as partes intervenientes sobre o indicador nas operações, se essas diferenças tiverem uma incidência significativa sobre o fator usado, para determinar a conformidade com o Princípio da Plena Concorrência, que é a margem praticada sobre o preço de revenda³²².

c. Método do Custo Majorado

No Método do Custo Majorado (*Cost Plus Method*) a determinação do preço de plena concorrência inicia-se com a determinação relativamente aos bens ou serviços transferidos para um comprador relacionado, dos custos suportados pelo fornecedor no âmbito de uma operação vinculada. Depois de determinado o custo suportado pelo fornecedor, acrescenta-se a esse custo uma margem sobre o preço de custo de forma a conseguir-se obter o lucro apropriado, tendo sempre em consideração as funções exercidas e as condições de mercado. O preço obtido pode

³²¹ Cfr. OCDE (2017), OCDE Transfer Pricing Guidelines for Multinacional Enterprises and Tax Administrations 2017, OCDE Publishing, 2017, pp. 107.

³²² Cfr. OCDE (2017), OCDE Transfer Pricing Guidelines for Multinacional Enterprises and Tax Administrations 2017, OCDE Publishing, 2017, pp. 110 e ss.

ser considerado como o preço de plena concorrência da operação inicial entre as entidades especialmente relacionadas.

Este método é o mais indicado quando estejamos perante transações de produtos semiacabados entre empresas relacionadas, no âmbito de acordos celebrados entre este tipo de empresas, com vista à fruição em comum de equipamentos ou aprovisionamentos a longo prazo, ou quando a operação vinculada consista numa prestação de serviços³²³.

Para saber se estamos perante transações comparáveis e quais os ajustamentos necessários para obter resultados viáveis, temos de proceder a uma análise funcional das transações controladas e não controladas. Nos casos em que estamos perante situações em que cada uma das partes na transação desempenha um papel único e valioso, este não será o método mais fiável, devendo para o efeito ser aplicado o Método do fracionamento dos lucros. Este método poderá ser utilizado nos casos em que apenas uma das partes tenha um papel fundamental nas transações efetuadas ou nos casos em que ambas as partes são neutras nas transações realizadas³²⁴.

Os denominados métodos tradicionais com base nas operações constituem o meio mais direto para determinar se as condições das relações comerciais e financeiras entre as entidades especialmente relacionadas são as condições de plena concorrência. Devido ao grau de complexidade em que se encontram determinadas empresas, a aplicação dos métodos supramencionados, pode suscitar muitas dificuldades práticas.

Face à impossibilidade de utilizar os métodos tradicionais, seja pela ausência ou insuficiência de dados disponíveis para determinar a plena concorrência, podemos recorrer a outros métodos.

³²³ Cfr. PIRES, Joaquim A. R., *Os Preços de Transferência*, Porto, Vida Económica, 2006, p. 148; PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, p. 94 e ss; Cfr. OCDE (2017), *OCDE Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OCDE Publishing, 2017, pp. 111 e ss.

³²⁴ Cfr. OCDE (2017), *OCDE Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OCDE Publishing, 2017, pp. 111 e ss.

iii. Métodos baseados no lucro das operações

Os métodos baseados no lucro surgiram para fazer face às dificuldades de avaliação das operações sobre bens incorpóreos (*intangibles*) pelos métodos tradicionais. Estes métodos caracterizam-se por terem em consideração os lucros realizados na sequência de operações específicas entre empresas relacionadas.

Apesar de ser pouquíssimo frequente a utilização do lucro da operação como forma de fixação dos preços de transferência, os lucros obtidos na sequência de uma operação vinculada permitem determinar se a operação foi realizada em condições de plena concorrência, ou seja, se o lucro decorrente de uma operação específica entre empresas relacionadas é o mesmo que seria obtido se estivéssemos perante uma operação realizada entre empresas independentes.

a. Método do Fracionamento dos Lucros

O Método do Fracionamento dos Lucros (*Profit Split*) procura eliminar a incidência, sobre os lucros das condições especiais acordadas ou impostas numa operação vinculada, determinando a repartição dos lucros a que as empresas independentes teriam normalmente procedido, se tivessem realizado a operação ou as operações em causa.

Este método caracteriza-se em primeiro lugar por proceder à identificação do montante global dos lucros resultante da transação controlada a repartir pelas entidades relacionadas. Após a determinação do montante global dos lucros, os lucros são divididos entre as empresas relacionadas em função de uma base economicamente válida, que se aproxima da repartição de lucros, que teria sido prevista e refletida, num acordo celebrado, segundo o princípio de plena concorrência³²⁵.

Nestes termos, é considerado lucro global o lucro total resultante das operações ou o lucro residual, que se considere representar o lucro, que não pode ser inequivocamente atribuído a uma

³²⁵ Cfr. PIRES, Joaquim A. R., *Os Preços de Transferência*, Porto, Vida Económica, 2006, pp. 148; PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp.108.

das partes como é o caso, a título de exemplo, dos lucros gerados por ativos incorpóreos de valor considerável e por vezes único.

A contribuição de cada empresa é determinada através de uma análise funcional, ou seja, procede-se a uma análise das funções exercidas por cada empresa, tendo sempre em consideração os ativos aplicados e os riscos assumidos por cada empresa e com base nos dados externos fiáveis relativos ao mercado, como por exemplo as percentagens de repartição de lucros ou os rendimentos observados nas relações entre empresas independentes, que exerçam funções comparáveis.

O Método do Fracionamento dos Lucros não se baseia apenas em operações estritamente comparáveis, podendo o mesmo ser utilizado nos casos em que é difícil encontrar operações semelhantes em empresas independentes.

Este método segundo JOAQUIM ANTÓNIO PIRES encontra-se dotado de uma certa flexibilidade ao considerar a situação concreta das empresas relacionadas, que pode ser de carácter excecional ou inexistente, no caso de empresas independentes constitui uma aproximação à Plena Concorrência, refletindo o que as empresas independentes teriam feito confrontadas com empresas similares³²⁶.

As probabilidades de obtenção de um resultado improvável ou extremo relativamente aos lucros realizados são diminutas, no caso de aplicação do Método do Fracionamento dos Lucros, visto que, a análise incide sobre ambas as partes da operação.

No entanto, os dados sobre o mercado externo tidos em consideração para a determinação da contribuição de cada empresa relacionada para as operações vinculadas, não apresentam uma ligação tão estreita com essas operações, como os dados utilizados noutros.

³²⁶ Cfr. PIRES, Joaquim A. R., *Os Preços de Transferência*, Porto, Vida Económica, 2006, pp. 109.

b. Método da Margem Líquida da Operação

O Método da Margem Líquida da Operação (*Transactional Net Margin Method*) consiste em determinar a partir de uma base apropriada, como por exemplo através dos custos das vendas ou dos ativos, a margem de lucro líquida, obtida por um contribuinte numa operação vinculada ou numa operação cuja agregação é desejável.

Neste quadro, o preço da transação em consonância com o princípio de Plena Concorrência é aquele, cuja prática permite às empresas relacionadas obter um nível de lucro, similar ao nível de lucro obtido pelas empresas independentes em transações comparáveis.

A aplicação deste método processa-se de forma similar à aplicação do Método do Custo Majorado e ao Método do Preço de Revenda Minorado. Nestes termos, a margem líquida obtida por um contribuinte numa operação vinculada, deve ser determinada tendo como referência a margem líquida, que o mesmo contribuinte realiza a título de operações não vinculadas, em transações comparáveis.

Quando a determinação da margem líquida não for exequível nos termos expostos, deve utilizar-se como referência a margem líquida, que teria sido obtida por uma empresa independente em transações comparáveis.

iv. Dificuldades de aplicação do princípio do Preço de Plena Concorrência

Conforme, afirmamos anteriormente a aplicação dos métodos tradicionais baseados nas transações constitui segundo a OCDE, a forma mais direta e eficaz de determinar o preço de Plena Concorrência. A aplicação dos métodos tradicionais baseados na transação, é uma tarefa cada vez mais complexa, dispendiosa e de difícil concretização. Esta crescente dificuldade resulta muitas vezes da falta de transações comparáveis entre empresas independentes, realidade que está muitas vezes associada à existência de monopólios e oligopólios no mercado, devido ao facto de cada vez mais, as transações entre empresas serem efetuadas de forma sigilosa, dificultando o trabalho da Administração Tributária e da própria concorrência, devido à especialização e especificidade dos bens transacionados ou dos serviços prestados pelas empresas presentes no mercado

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

e de uma parte das transações entre empresas, versar sobre bens incorpóreos, cuja avaliação se torna muito difícil³²⁷.

Os bens incorpóreos³²⁸ podem abranger os direitos de utilização de ativos industriais tais como as patentes, as marcas de fabrico, os nomes comerciais e os desenhos ou modelos, como também podem abranger a propriedade intelectual³²⁹, os segredos industriais ou comerciais. É sobretudo sobre os bens incorpóreos associados às atividades de comercialização, que recai a principal preocupação das autoridades fiscais. As orientações relativas à aplicação do princípio de Plena Concorrência são aplicadas na determinação de preços de transferência entre empresas especialmente relacionadas no caso de bens incorpóreos.

A aplicação deste princípio pode revelar-se muito difícil, no caso de estarmos perante transações de bens incorpóreos no quadro de operações vinculadas. O carácter particular e a complexidade das transações possibilita, que por vezes, não existam transações comparáveis entre entidades independentes, porque a empresa só cede os referidos elementos alvos de escrutínio ou presta serviços a empresas do grupo, não existindo em muitos casos mais empresas no mercado a transacionar elementos semelhantes o que impede uma determinação e quantificação fiável e

³²⁷ Cfr. CAMPOS, Diogo L., *Preços de Transferência e Arbitragem*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 67, Vol. III, dezembro, 2007. Consultado a 16 de novembro de 2017, documento disponível em: <https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2007/ano-67-vol-iii-dez-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-precos-de-transferencia-e-arbitragem/>

³²⁸ Os bens incorpóreos subdividem-se em “bens incorpóreos conexos com o processo produtivo” nos quais se enquadram as patentes, os desenhos ou modelos e o *Know-how*, que são muitas vezes utilizados para a produção de uma mercadoria ou para a prestação de um serviço. Este tipo de bens, podem muitas vezes constituir eles próprios ativos de uma empresa, que são transferíveis para clientes ou utilizados na exploração de uma empresa. Estes bens representam, por vezes avultados investimentos feitos pelas empresas em investigação e desenvolvimento, o que justifica o cuidado por parte das empresas, na salvaguarda dos bens ou serviços prestados, de forma a rentabilizar o investimento feito anteriormente. Os bens incorpóreos também se podem subdividir em “bens incorpóreos de comercialização”, os quais compreendem as marcas de fabrico ou de comércio e os nomes comerciais, a clientela, as redes de distribuição e as designações, símbolos ou grafismos únicos que possuem um forte valor promocional para o produto em causa.

³²⁹ A propriedade intelectual através do *Know-how* e dos segredos industriais ou comerciais pode assumir a forma de bens incorpóreos conexos com o processo produtivo ou bens incorpóreos de comercialização. O *know-how* e os segredos industriais ou comerciais são informações ou conhecimentos com carácter relevante, que facilitam ou melhoram a atividade comercial, mas não se encontram registados com o intuito de os proteger.

rigorosa das diferenças, que afetam de forma substancial o valor das transações ou das margens de lucro alvo de comparação³³⁰.

Segundo JOAQUIM ANTÓNIO PIRES para determinar o preço da plena concorrência, no caso de transferências de bens incorpóreos é necessário colocar-se sob o ponto de vista do cedente e do cessionário. A perceção do cedente à aplicação deste princípio consiste na procura do preço, pelo qual uma empresa independente estaria disposta a transferir o ativo. Já sob o ponto de vista do cessionário, uma empresa independente comparável pode ou pode não ter vontade de pagar de acordo com o preço ou utilidade, que representa o bem incorpóreo no âmbito da sua atividade³³¹.

Quando estejamos perante uma situação em que não seja possível aplicar o método do preço comparável de mercado, deve-se proceder a uma análise da aplicação do método do custo majorado ou do método do preço de revenda minorado. Caso se verifique, a existência de incertezas, quanto à fiabilidade da aplicação destes métodos para determinação do preço de transferência, deverá proceder-se a uma análise ainda mais profunda do caso concreto, que poderá resultar na aplicação de um destes dois métodos, conforme se consiga sanar as dificuldades iniciais.

Esta solução poderá violar o princípio da segurança e da certeza jurídica com prejuízos evidentes para as empresas, resultantes do risco de superveniência de contingências fiscais, comprometendo a fluidez das transações interestaduais entre entidades relacionadas³³².

v. Princípio da Comparabilidade

O princípio de Plena Concorrência determina que os preços de transferência praticados nas transações entre entidades que se encontram especialmente relacionadas, sejam os mesmos preços praticados por empresas independentes, em condições e circunstâncias semelhantes.

³³⁰ Cfr. PIRES, Joaquim A. R., *Os Preços de Transferência*, Porto, Vida Económica, 2006, pp. 148; PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 156.

³³¹ Cfr. PIRES, Joaquim A. R., *Os Preços de Transferência*, Porto, Vida Económica, 2006, pp. 148; PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 145.

³³² Cfr. PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 157.

Desta forma, a aplicação do Princípio da Plena Concorrência assenta na comparação das condições estabelecidas entre entidades dependentes e aquelas que teriam sido definidas entre entidades independentes, constituindo o Princípio da Comparabilidade um corolário do Princípio de Plena Concorrência.

O princípio da Comparabilidade pressupõe a identificação das relações comerciais e financeiras entre empresas associadas, das condições e das circunstâncias económicas relevantes subjacentes a essas relações de forma a delimitar com precisão e, de forma fiável a transação controlada e posteriormente atendendo aos mesmos fatores de comparabilidade utilizados na delimitação da transação controlada, identificar uma transação similar entre empresas independentes, que se encontrem em circunstâncias e condições idênticas. É a comparação entre a transação controlada e a transação não controlada, através da aplicação de métodos específicos, que permite determinar se o preço praticado está de acordo com o princípio de plena concorrência.

De acordo, com R. DWARKASING citado por ANTÓNIO MARTINS a comparabilidade de uma transação constitui o núcleo da validação dos preços de transferência, permitindo à própria Administração Fiscal e ao contribuinte identificar as diferenças nas transações realizadas entre entidades associadas e entre entidades independentes e caso os mesmos não estejam de acordo com o princípio da plena concorrência, proceder ao ajustamento dos preços de transferência³³³.

O princípio da Comparabilidade pressupõe uma série de comparações, que pode passar pela comparação dos bens e serviços transacionados, das funções e das operações, dos mercados, dos riscos da atividade e das estratégias empresariais, o que pode exigir dos agentes económicos e da própria Administração Tributária uma análise profunda das atividades desenvolvidas pelas entidades que se encontram numa relação especial, desde a investigação e desenvolvimento, à conceção e fabrico de produtos, à prestação de serviços de distribuição, comercialização e marketing, de logística, financeiros e de gestão³³⁴.

³³³ Cfr. MARTINS, António, *A Tributação e os Preços de Transferência: Estudo do caso de aplicação do método da margem líquida das operações*, in *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. LVIII, Universidade de Coimbra - Faculdade de Direito, 2015, pp. 6.

³³⁴ Cfr. MAURÍCIO, Maria J. C., *Transfer pricing and the arm's length principle in the European Union law and domestic law*, Universidade do Minho, 2013, p. 137.

vi. Princípio da Entidade Separada

Conforme referido anteriormente só os países que integram a OCDE optaram pelo Critério da Entidade Separada (*Separate Entity Approach*), como o meio mais razoável para a determinação de resultados equitativos e como o meio mais eficaz para reduzir os riscos de situações de dupla tributação de rendimentos.

De acordo com o princípio da Entidade Separada, as empresas que integram um grupo multinacional devem ser tratadas como entidades separadas, devendo cada grupo ser tributado individualmente pelos rendimentos decorrentes da sua atividade, como se cada empresa do grupo agisse de forma independente nas suas transações e como se os membros do grupo operassem numa base plena de concorrência nas transações internas³³⁵.

Desta forma deve-se analisar cada empresa, que pertence a um grupo multinacional como uma entidade independente e proceder à tributação da mesma no Estado onde esta se encontra localizada, à luz dos critérios da contabilidade autónoma e a análise dos preços praticados nas transações, devem ser analisados à luz do princípio da plena concorrência.

VI. Acordos Prévios sobre Preços de Transferência

A conjuntura macroeconómica dos últimos anos, caracteriza-se por ter sido particularmente recessiva na Europa e com impacto significativo nas atividades das empresas e dos Estados. Os mercados empresariais foram obrigados a reagir às condições económicas, através de uma reestruturação das suas atividades e dos modelos de negócio, a arriscar em novos mercados, a inovar e a apostar em recursos que permitissem otimizar a sua competitividade³³⁶.

A reação dos mercados nestes termos, não tem sido suficientemente eficiente recaindo sobre as Administrações Fiscais uma pressão adicional, com a diminuição das receitas fiscais, com o aumento da despesa fiscal e pela necessidade de existir uma consolidação orçamental,

³³⁵ Cfr. WITTENDORFF, Jens, *The Arm's Length Principle and Fair Value: Identical Twins or Just Close Relatives?*, in *Tax Notes International*, abril, 2011, pp. 241.

³³⁶ Cfr. MATOS, Patricia, *et. al.*, *Os Acordos Prévios de Preços de Transferência: uma Ferramenta de Modernização do Enquadramento Tributário*, in GAMA, João T., *Cadernos Preços de Transferência*, Coimbra, Almedina, 2013.

derivada do aumento da dívida soberana. As Administrações Fiscais reagiram através de um aumento das inspeções, com especial atenção sobre os preços de transferência e reforçaram os instrumentos de combate ao planeamento fiscal agressivo (fraude e evasão fiscal), mas não só, as Administrações Fiscais com o intuito de conseguir atrair mais investimentos, criar mais emprego, melhorar as condições socioeconómicas e consequentemente aumentar os rendimentos tributáveis celebram Acordos Fiscais (*Tax Rulings*) com as empresas, que se podem consubstanciar em Acordos Fiscais Prévios (*Advance Tax Ruling*) e Acordos Prévios sobre Preços de Transferência (*Advance Pricing Agreement*)³³⁷.

A possibilidade de as Administrações Fiscais celebrarem Acordos Fiscais não se encontra apenas na consagrada nas *Diretrizes sobre os Preços de Transferência para as Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais* da OCDE, mas também no ordenamento jurídico português mais concretamente no CIRC. A celebração de Acordos Fiscais entre a Administração Fiscal e o sujeito passivo é lícita, no entanto, alguns acordos fiscais podem assumir um carácter de ilicitude, atendendo aos termos acordados entre os sujeitos da relação jurídica, que podem constituir uma violação não só da concorrência fiscal e da concorrência interempresarial como também do mercado interno.

Os Acordos Prévios sobre os Preços de Transferência constituem relativamente aos mecanismos administrativos, judiciais e convencionais tradicionalmente utilizados, uma forma de resolução prévia de questões relacionadas com os preços de transferência³³⁸.

O Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas, até ao Orçamento de Estado de 2008, não contemplava a figura dos Acordos Prévios sobre os Preços de Transferência, que foi introduzida no artigo 128º-A do CIRC (atual artigo 138º do CIRC) e regulada pela Portaria n.º 620-A/2008 de 16 de julho. Apesar do CIRC não prever até 2008, a figura do Acordo Prévio sobre os Preços de Transferência, a Convenção Modelo da OCDE de 1995 já contemplava no

³³⁷ MATOS, Patrícia, et. al., *Os Acordos Prévios de Preços de Transferência: uma Ferramenta de Modernização do Enquadramento Tributário*, in GAMA, João T., *Cadernos Preços de Transferência*, Coimbra, Almedina, 2013

³³⁸ Cfr. PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 158.

artigo 25º n.º 3, a possibilidade de os sujeitos chegarem a um acordo com a autoridades tributárias dos Estados competentes, quando considerassem a tributação não conforme com o disposto na Convenção.

i. Conceito de Acordos Prévios sobre Preços de Transferência

Segundo as *Diretrizes sobre os Preços de Transferência para as Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais* da OCDE, um acordo prévio em matéria de preços de transferência é um *“acordo que fixa, previamente às operações vinculadas um conjunto de critérios adequados (respeitantes, p. ex. ao método de cálculo, aos elementos de comparação, aos ajustamentos a introduzir e às hipóteses de base relativas à evolução futura) na determinação dos preços de transferência aplicados a essas operações no decurso de um determinado período de tempo”*³³⁹.

A doutrina portuguesa, tem tido o mesmo entendimento da OCDE relativamente à temática dos acordos prévios sobre os preços transferência. A este propósito PAULA ROSADO PEREIRA sustenta, que um acordo prévio sobre preços de transferência é um acordo que *“estabelece, previamente à realização de determinadas transações, entre empresas relacionadas, um conjunto de critérios para a determinação dos preços de transferência aplicáveis a tais transações, durante um período de tempo previamente fixado”*³⁴⁰. Esta posição também é partilhada por ALEXANDRA COLHO MARTINS, que determina que *“a figura dos acordos prévios sobre preços de transferência cujo objeto consiste no estabelecimento, a priori, do método ou métodos de determinação do preço de plena concorrência aplicável(eis) às operações efetuadas com as entidades com as quais o contribuinte esteja em situação de relações especiais ou às operações realizadas entre a sede e os estabelecimentos estáveis”*.

Podem ser vários os motivos subjacentes à celebração de um acordo prévio sobre preços de transferência entre um contribuinte e uma ou mais Administrações Fiscais, porém destaca-se a salvaguarda de um dos princípios mais importantes em matéria tributária e que constitui um

³³⁹ Cfr. OCDE (2017), OCDE *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* 2017, OCDE Publishing, 2017, p.214.

³⁴⁰ Cfr. PEREIRA, Paula R., A *Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 158.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

fator de estabilidade tanto para o sujeito passivo como para a Administração Tributária, que é o Princípio da Segurança e da Certeza Jurídica. Este princípio é salvaguardado, através da fixação prévia dos métodos a utilizar na determinação dos preços de transferência, com respeito pelo princípio de Plena Concorrência. Destaca-se ainda a possibilidade de resolução de divergências relativas à fixação do preço de plena concorrência e a eliminação da dupla tributação nos casos em que os acordos são bilaterais ou multilaterais. A celebração de acordos desta natureza³⁴¹ permite salvaguardar os direitos de tributação das autoridades fiscais dos Estados que se encontram relacionados com a empresa multinacional.

Os acordos prévios garantem ao sujeito passivo a aceitação por parte da Administração Tributária do método ou métodos a utilizar na determinação dos preços de transferência, nas operações com entidades com as quais se encontra especialmente relacionada, durante um determinado período de tempo³⁴².

Os acordos prévios celebrados entre a Administração Fiscal e o contribuinte, podem ser i) unilaterais: quando celebrados entre o sujeito passivo e a administração fiscal do respetivo país; ii) bilaterais: quando é realizado um acordo entre um sujeito passivo e a administração fiscal do respetivo país e, outro acordo entre as Administrações Fiscais dos dois países envolvidos numa determinada operação e iii) multilaterais: quando um acordo é celebrados entre sujeito passivo e

³⁴¹ De acordo com JOSÉ CASALTA NABAIS, a natureza jurídica dos acordos prévios sobre preços de transferência, subsume-se nos contratos fiscais, que por sua vez, integram os contratos relativos à determinação da matéria coletável (liquidação do imposto). A alternativa, seria configura-los como atos administrativos, sujeitos a um ato de adesão ou de aceitação por parte dos contribuintes, na fase integrativa do procedimento. A intervenção dos contribuintes no procedimento não é meramente dialógica, mas sim co-constitutiva, já que a aceitação do contribuinte é essencial para a constituição do "ato jurídico" – Cfr. NABAIS, José C., *Direito Fiscal*, 5.ª Ed., Almedina, 2009, p. 204 a 207; Segundo JOSÉ CASALTA NABAIS citado por ALEXANDRA COELHO MARTINS, a admissibilidade de contratos fiscais, independentemente da permissão ou previsão expressa, nas áreas em que existe um espaço conformador da Administração: "perante um sistema de direito administrativo (geral) em que se admite o contrato como forma de atuação alternativa ou mesmo substitutiva do ato administrativo, não será de excluir que, quando à Administração fiscal seja conferida uma margem de livre decisão, possa esta salvo disposição legal em contrário, ser exercida através de acordos com o particular"- Cfr. MARTINS, Alexandra C., *O Regime dos Preços de Transferência e o IVA*, Coimbra, Almedina, 2009, p. 96 e 97.

³⁴² Cfr. PEREIRA, Paula R., *Acordos Prévios sobre Preços de Transferência - Alguns comentários ao projeto da portaria*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, n.º 2, 2008, pp. 321.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

a Administração Fiscal do respetivo país e, por acordos entre as Administrações Fiscais de todos os países envolvidos numa determinada operação³⁴³.

A celebração de acordos unilaterais deve ser feita de forma muito cautelosa e ponderada pelos contribuintes, visto que, a concretização de um acordo unilateral, apesar de afetar as obrigações fiscais das empresas associadas, que se encontram presentes noutros Estados, não envolvem as Administrações Fiscais dos Estados onde as empresas se encontram localizadas, não as protegendo de possíveis situações de dupla tributação internacional, nem de possíveis conflitos entre as várias Administrações Fiscais na determinação dos preços de transferência.

Desta forma, os Estados que preveem a possibilidade de celebrar acordos unilaterais e bilaterais ou multilaterais, tendo conhecimento das possíveis consequências negativas da celebração de acordos unilaterais e quando as circunstâncias o permitam, preferem celebrar acordos bilaterais, em detrimento de acordos unilaterais, na medida em que estes garantem ao sujeito passivo maior certeza e segurança jurídica, em relação aos métodos de preços de transferência adotados, reduzem o risco de correção dos valores noutros Estados envolvidos, asseguram de forma mais eficaz a eliminação do risco de dupla tributação e possibilitam uma solução mais equitativa para as partes envolvidas, visto que, englobam um conjunto de empresas e Administrações Fiscais³⁴⁴.

Só os acordos bilaterais ou multilaterais permitem evitar que outras administrações fiscais interessadas, adotem uma posição distinta face à Administração Fiscal, com quem foi celebrado o acordo unilateral, colocando em causa a segurança e a certeza jurídica almejada pela empresa, que iniciou o processo de acordo prévio sobre preços de transferência. De acordo, com o artigo 2º n.º 1 al.b) da Portaria n.º 620-A/2008 de 16 de julho, nos casos em que estejam envolvidas duas ou mais Administrações Tributárias, os acordos bilaterais ou multilaterais, só podem ser

³⁴³ Cfr. FIGUEIREDO, Guilherme, *Preços de transferência e ativos incorpóreos: que futuro para Portugal?*, in DITHEMER, Clara., et. al., *Preços de Transferência – Casos Práticos*, Porto, Vida Económica, 2006, 181; XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Ed., Coimbra, Almedina, 2007, pp. 442; HELMINEN, Marjaana, *EU Tax Law – Direct Taxation*, 4.ª Ed, Amesterdão, IBFD, 2015, pp. 29.

³⁴⁴ Cfr. PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 322.

celebrados se existir uma convenção destinada a evitar a dupla tributação de impostos sobre os rendimentos.

Constitui um obstáculo à celebração de acordos prévios a posição adotada e consagrada por alguns Estados, que apenas permitem à própria Administração Fiscal a conclusão de acordos prévios sobre preços de transferência, com autoridades competentes de outros Estados, com as quais tenha uma convenção para evitar a dupla tributação. A complexidade e a morosidade do processo conducente ao acordo prévio sobre preços de transferência também constituem um obstáculo à celebração destes acordos fiscais, visto que, estes dependem de um volume elevado de informação, que é exigido ao sujeito passivo e cuja organização pode ser extremamente onerosa, tendo um especial impacto sobre as empresas de menor dimensão ou volume de negócios³⁴⁵.

A entrega de um volume considerável de informações por parte do sujeito passivo à Administração Tributária, pode levantar questões pertinentes relativamente ao uso que a Administração Tributária, pode dar à informação veiculada pelo sujeito passivo no âmbito do processo de celebração de um acordo prévio. A Portaria n.º 620-A/2008 de 16 de julho, é omissa quanto a esta questão, prevendo apenas no n.º 2 do artigo 6º da referida portaria, um dever de sigilo³⁴⁶ relativamente a terceiros, sobre os dados comerciais, técnicos e fiscais, que lhe sejam disponibilizados pelo contribuinte no âmbito da proposta e da instrução do processo, não fazendo qualquer menção à utilização desses dados pela própria Administração Tributária, após o término do processo.

ii. Processo de celebração de um Acordo Prévio sobre Preços de Transferência de acordo com o ordenamento jurídico português

A consagração de um acordo relativamente aos critérios para determinação dos preços de transferência é alcançada mediante um processo próprio, que irá culminar com a celebração

³⁴⁵ Cfr. MARTINS, Alexandra C., *O Regime dos Preços de Transferência e o IVA*, Coimbra, Almedina, 2009, pp. 161; PEREIRA, Paula R., *Acordos Prévios sobre Preços de Transferência - Alguns comentários ao projeto da portaria*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, n.º 2, 2008, pp. 323.

³⁴⁶ Impera sobre os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária, um dever de sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e sobre os elementos de natureza pessoal que obtenham no âmbito do procedimento, nos termos do artigo 64º da Lei Geral Tributária – Princípio da Confidencialidade.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

de um acordo prévio sobre os preços de transferência entre o contribuinte e uma ou mais Administrações Fiscais. A possibilidade de serem celebrados acordos prévios sobre preços de transferência, está consagrada de forma expressa no artigo 138º do CIRC e na Portaria n.º 620-A/2008 de 16 de julho.

O processo de celebração de acordos prévios sobre preços de transferência, encontra-se regulado na Portaria n.º 620-A/2008 de 16 de julho e tem como objetivo principal regular os procedimentos apropriados em cada fase do processo de celebração do acordo, durante o seu período de vigência e estabelecer as obrigações, que recaem sobre os sujeitos passivos e a Administração Fiscal, no estrito cumprimento das regras sobre os preços de transferência presentes no artigo 63º do CIRC e na Portaria n.º 1446C/2001 de 21 de dezembro e das normas de direito internacional, *maxime*, das convenções bilaterais destinadas a eliminar a dupla tributação em vigor³⁴⁷. As diretrizes relativas à celebração de acordos prévios sobre preços de transferência divulgadas pela OCDE e as diretrizes relativas a acordos prévios sobre preços de transferência na União Europeia, também serviram de orientação ao legislador nacional, para a consagração desta Portaria³⁴⁸.

O procedimento de negociação e celebração de um acordo prévio é um processo de natureza voluntária, desencadeado sempre pelo sujeito passivo, de resolução antecipada de questões relativas aos preços de transferência, com o objetivo de evitar futuros problemas com as autoridades tributárias, através da fixação prévia do método de determinação de preços de transferência a utilizar entre empresas associadas, durante um determinado período de tempo.

A primeira fase do procedimento está consagrada no artigo 4º da Portaria n.º 620-A/2008 de 16 de julho sob a epígrafe “*fase preliminar*”, segundo a qual os interessados devem solicitar, por escrito, ao dirigente da Administração Fiscal uma avaliação preliminar dos termos e condições em que o acordo pode ser celebrado e os seus efeitos. A segunda fase do procedimento está presente no artigo 5º da Portaria n.º 620-A/2008 de 16 de julho e consiste na apresentação da

³⁴⁷ Cfr. O preâmbulo da Portaria n.º 620-A/2008 de 16 de julho.

³⁴⁸ Cfr. O preâmbulo da Portaria n.º 620-A/2008 de 16 de julho.

proposta do acordo prévio ao Diretor-Geral dos impostos, subscrita por todas as entidades intervenientes nas operações abrangidas. É na terceira fase do procedimento que se procede à análise da proposta submetida pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 7º da Portaria n.º 620-A/2008 de 16 de julho³⁴⁹.

A penúltima fase do procedimento segundo o artigo 9º da Portaria n.º 620-A/2008 de 16 de julho, consiste na negociação entre o sujeito passivo e as autoridades fiscais dos Estados competentes e por último procede-se à celebração do acordo prévio sobre os preços de transferência, nos termos do artigo 11º da Portaria n.º 620-A/2008 de 16 de julho.

VII. Acordos Prévios sobre Preços de Transferência no âmbito da União Europeia

Apesar da OCDE desempenhar um papel fundamental na temática dos Preços de Transferência e das suas diretrizes gozarem de aceitação por parte dos Estados, das Administrações Fiscais e Empresas Multinacionais, não tem sido só a OCDE a desenvolver esforços para a resolução de problemas associados aos preços de transferência.

A União Europeia ao longo dos últimos anos tem demonstrado interesse na resolução de problemas como a aplicação eficaz das disposições normativas relativas aos preços de transferência, à manipulação de preços de transferência pelas empresas associadas, com a correlativa erosão da matéria coletável e da transferência de lucros entre Estados (*Base Erosion and Profit Shifting - BEPS*). Este problema resulta das práticas levadas a cabo por grupos de sociedades, que procuram Estados com um sistema fiscal mais favorável do que o Estado onde obtiveram efetivamente os rendimentos e os quais pretendem furtar à tributação.

As transações realizadas entre empresas que se encontram especialmente relacionadas, traduzem-se muitas vezes em práticas anticoncorrenciais que potenciam, por parte destas empresas, estratégias de planeamento fiscal agressivo e situações de dupla não tributação. Estas práticas levantam questões de desconformidade com o princípio da plena concorrência, uma vez que

³⁴⁹ Cfr. BREIA, Ana C. G., *Novas regras em matéria de acordos prévios sobre preços de transferência em Portugal: uma alternativa a considerar?* in *Fiscalidade*, maio, 2009, p. 59.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

os preços das transações efetuadas não traduzem os mecanismos de mercado, num contexto de livre concorrência.

A problemática dos preços de transferência tem especial relevância no âmbito da União Europeia, devido à necessidade de assegurar o bom funcionamento do mercado interno, o crescimento económico sustentável dos Estados que integram a união, o desenvolvimento social, a criação de emprego e o investimento. A tributação das sociedades no âmbito da união europeia afeta diretamente o exercício de liberdades fundamentais consagradas no Tratado (livre circulação de mercadorias, trabalhadores e capitais, de estabelecimento e prestação de serviços), mais concretamente o direito de estabelecimento (vertente da livre circulação de pessoas e trabalhadores) e da livre prestação de serviços e de capitais, dificulta a plena integração económica do espaço comunitário e prejudica o desenvolvimento efetivo do mercado interno e o seu bom funcionamento³⁵⁰.

A existência de múltiplos sistemas fiscais e a conseqüente falta de harmonização fiscal, tem conseqüências diretas nas transações e nos investimentos intracomunitários. No âmbito dos preços de transferência a falta de harmonização fiscal e os acordos prévios entre os sujeitos passivos e as Administrações Fiscais, onde exercem as suas atividades podem dar lugar a situações indesejáveis de dupla tributação internacional ou a situações de não tributação efetiva das transações realizadas por empresas multinacionais. A falta de harmonização fiscal e a possibilidade de se verificarem situações de dupla tributação, vai transformar esses Estados em locais menos atrativos para as empresas, condicionando o investimento por parte das mesmas nesses locais, afetando conseqüentemente a competitividade do mercado, a competitividade das empresas, o desenvolvimento sustentável da economia e pode incentivar a concorrência fiscal prejudicial entre Estados.

A verificação de situações de dupla tributação internacional tem sido ao longo dos últimos anos impulsionada pela intensificação das relações económicas entre os Estados, a redução dos

³⁵⁰ Cfr. PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 28 e 36.

constrangimentos relativos à livre circulação dos fatores de produção, o crescimento exponencial das empresas e a globalização do comércio.

A ocorrência de situações de dupla tributação pressupõe, de acordo com PAULA ROSADO PEREIRA a existência de uma situação tributária internacional, ou seja, que uma empresa se encontre conectada com vários ordenamentos jurídico-tributários e que essa conexão seja relevante para efeitos de incidência³⁵¹.

Segundo ALBERTO XAVIER citado por PAULA ROSADO PEREIRA a dupla tributação internacional decorre *“essencialmente da diversidade de elementos de conexão adotados pelas normas tributárias de conflitos. E não só diversidade na sua identidade, mas também diversidade pelo seu conteúdo: tanto pode haver dupla tributação do mesmo rendimento por dois Estados adotarem elementos de conexão distintos (como o local de produção do rendimento e a residência do beneficiário), como por, adotando embora o mesmo elemento (por exemplo, a residência), imprimem a este conceito um sentido diverso, de tal modo que o mesmo sujeito pode ser tido por residente simultaneamente em ambos os Estados em concurso”*³⁵².

Nas situações de dupla tributação jurídica internacional vigora uma quádrupla identidade de fatores, visto que, esta pode ser definida como a incidência em mais do que um Estado, de impostos equiparáveis, ou seja, impostos que vigoram em múltiplos Estados, que tenham natureza jurídica semelhante, independentemente da denominação, relativamente ao mesmo contribuinte, ao mesmo facto gerador de imposto e ao mesmo período de tributação³⁵³.

Atendendo à problemática dos preços de transferência a União Europeia, a par com a OCDE tem tentado, através da Comissão Europeia diminuir ou eliminar as questões relacionadas com Preços de Transferência, com o recurso a instrumentos de *soft law*, que apesar do seu carácter

³⁵¹ Cfr. PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 35.

³⁵² Cfr. PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 35.

³⁵³ Cfr. PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004, pp. 36.

não vinculativo servem de orientação para os Estados e para as Administrações Fiscais dos Estados que integram a comunidade.

Desta forma a OCDE e a União Europeia têm feito um esforço conjunto para combater o planeamento fiscal agressivo (fraude fiscal, a evasão fiscal e a elisão fiscal), as práticas fiscais anticoncorrenciais, através da promoção de boas condutas de governação e de cooperação fiscal mútua, que potenciam a troca de informações entre Estados bem como a cooperação administrativa na área fiscal e aumentam a transparência relativamente a questões financeiras.

i. Código da Conduta sobre a Fiscalidade Direta das Empresas

Temos assistido nos últimos anos, no âmbito da União Europeia a um enfraquecimento da soberania estadual relativamente às políticas fiscais, derivado de um conjunto de decisões concertadas ao nível das instituições europeias. Estas decisões concertadas a nível internacional são justificadas pela necessidade de impedir que as políticas fiscais dos Estados-Membros coloquem em causa a construção do mercado interno e o processo de integração europeia.

A ação coordenada das instituições comunitárias ao nível da concorrência fiscal prejudicial, insere-se dentro da política de harmonização fiscal encetada pela Comunidade, com o propósito de evitar, que a concorrência dentro do mercado interno seja prejudicada pela vigência de determinadas medidas fiscais, que influenciem o comportamento de determinados agentes económicos, em função da obtenção de vantagens fiscais e para prevenir as perdas significativas de receitas por parte dos Estados, que vêem as empresas deslocarem-se ou a transferirem os seus lucros para outros Estados com sistemas tributários mais atrativos.

Em 1997, foi aprovada pelo Conselho e pelos representantes dos Governos dos Estados-Membros reunidos no Conselho, a Resolução Relativa a um Código da Conduta no domínio da Fiscalidade das Empresas.

O Código da Conduta no domínio da fiscalidade das empresas caracteriza-se por ser um compromisso político, insuscetível de ser invocado como fonte de obrigações jurídicas, junto do Tribunal de Justiça da União Europeia, que não interfere com as competências, nem com os

direitos e obrigações dos Estados-Membros. Para o desenvolvimento efetivo do Código da Conduta no plano processual e operativo, foi criado um grupo *ad hoc*, sob a égide do Conselho e com a participação da Comissão, designado o grupo “*Código da Conduta*” ou “*Grupo Primarolo*”.

A constituição deste grupo tinha como objetivo principal avaliar as medidas fiscais suscetíveis de serem abrangidas na aceção do Código da Conduta e de supervisionar a prestação de informações sobre essas medidas³⁵⁴.

O Código da Conduta assenta no princípio de que cada Estado deve analisar as disposições normativas em vigor no seu ordenamento jurídico e de revogar as medidas fiscais, consideradas efetivamente prejudiciais pelo grupo (*cláusula roll back*) e de não introduzirem disposições normativas similares às consideradas prejudiciais pelo Grupo do Código da Conduta (*cláusula stand still*)³⁵⁵. Encontram-se excluídas deste princípio as medidas fiscais, cuja finalidade seja apoiar o desenvolvimento económico de determinadas regiões, desde que as medidas sejam proporcionais e orientadas para os objetivos pretendidos e não afetem a integridade e a coerência da ordem jurídica comunitária.

O âmbito de aplicação material do Código da Conduta restringe-se à fiscalidade das empresas e determina os critérios para que uma medida fiscal possa ser considerada como prejudicial. O Código abrange as “*medidas fiscais potencialmente danosas da concorrência que decorrem quer de disposições legislativas ou regulamentares quer de práticas de natureza administrativa*”³⁵⁶.

Uma medida fiscal é considerada potencialmente prejudicial, quando tenha ou seja suscetível de ter uma incidência sensível na localização das atividades económicas da Comunidade, incluindo as atividades exercidas no seio de um grupo de sociedades. As medidas fiscais presumem-se prejudiciais quando conduzem a um nível de tributação efetivo, incluindo a taxa zero,

³⁵⁴ Cfr. ponto 2 das “*Conclusões do Conselho de 9 de março de 1998 relativas à criação do Grupo do Código de Conduta*”, publicadas no Jornal Oficial n.º C 009 de 1 de abril de 1998, página 0001 – 0002, p. 2.

³⁵⁵ Cfr. SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 185.

³⁵⁶ Cfr. Cfr. SANTOS, António C., e PALMA, Clotilde C., *A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial*, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 395, 1999, pp. 185.

significativamente inferior ao aplicado regularmente no Estado-Membro em causa, seja esse nível de tributação resultado de uma taxa nominal de imposto, da matéria coletável ou “*qualquer outro fator pertinente*”, como é o caso das isenções ou deduções à coleta³⁵⁷. O Código da Conduta, incentiva a cooperação na luta contra a fraude e a evasão fiscal, no âmbito da troca de informações.

As medidas potencialmente prejudiciais, que sejam detetadas através de confissão ou denúncia, serão alvo de uma avaliação por parte do Grupo do Código de Conduta. A avaliação deve ter em consideração um conjunto de critérios, não cumulativos nem taxativos, que têm como objetivo verificar se a vantagem foi concedida exclusivamente a não residentes ou se foi para transações realizadas com não residentes (*critério da estanquicidade ou do ring fencing subjetivo*); se as vantagens são totalmente isoladas da economia interna, sem incidência na base fiscal nacional (*critério da estanquicidade ou do ring fencing subjetivo*); se as vantagens são concedidas mesmo que não exista qualquer atividade económica real nem qualquer presença económica substancial no Estado Membro, que proporciona essas vantagens fiscais (*critério da economia real ou a atividade substancial*); se o método de determinação dos lucros resultantes das atividades internas de um grupo multinacional de empresas se afasta dos princípios geralmente aceites a nível internacional, nomeadamente das regras aprovadas pela OCDE, e se as medidas fiscais não são tornadas públicas ou se as disposições legais são aplicadas no plano administrativo, de forma arbitrária ou pouco rigorosa³⁵⁸. Apesar de determinadas medidas se subsumirem nos critérios supra identificados e consequentemente serem consideradas como prejudiciais, as mesmas podem ser justificadas, se forem proporcionais e orientadas para os objetivos pretendidos.

A consagração do critério do método de determinação dos lucros resultantes das atividades internas de um grupo multinacional permite afirmar, que o Código da Conduta adotou os princípios e as regras da determinação dos preços de transferência determinados pela OCDE.

³⁵⁷ Cfr. SANTOS, António C., e PALMA, Clotilde C., *A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial*, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 395, 1999, pp. 185; SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp.17.

³⁵⁸ Cfr. SANTOS, António C., e PALMA, Clotilde C., *A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial*, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 395, 1999, pp. 187.

Apesar do Código da Conduta estar desprovido de carácter vinculativo, isso não significa, que o mesmo não produza efeitos práticos considerados relevantes. A eficácia do Código pode suceder de mecanismos informais de “peer review”, os quais regra geral materializam juízos de censura política, da troca de informações, da publicação de relatórios de acompanhamento da exclusão ou da alteração das medidas consideradas prejudiciais³⁵⁹. O instrumento jurídico que de forma indireta mais contribui para a eficácia do Código, foi a estreita ligação ao Regime dos Auxílios de Estado, consagrado no TFUE. Esta íntima ligação com o regime dos Auxílios de Estado ficou consagrada no ponto J do Código da Conduta, quando a Comissão declarou a intenção expressa de analisar e reanalisar todos os regimes fiscais em vigor e os novos projetos dos Estados-Membros, “garantindo a coerência e a igualdade de tratamento na aplicação das normas e dos objetivos do Tratado”, em particular a conformidade destes com o regime dos Auxílios de Estado³⁶⁰. Este ponto J teve um impacto considerável no desenvolvimento do regime dos Auxílios de Estado, dando origem à “Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitem à fiscalidade direta das empresas”.

Relativamente ao âmbito geográfico, o Código da Conduta aplica-se a todos os Estados que integram a Comunidade Europeia, no entanto, a sua aplicação territorial ultrapassa as fronteiras das políticas administrativas da União, na medida em que os Estados se comprometeram a promover a sua adoção e naturalmente os seus efeitos a territórios dependentes e associados.

a. Conclusões do Grupo do Código da Conduta

Conforme afirmamos anteriormente, o Código da Conduta previa a criação de um “Grupo do Código da Conduta”, cuja função consistia na análise e inventariação de todas as medidas existentes nos Estados-Membros. O Conselho criou em março de 1998 o “Grupo do Código da Conduta” ou “Grupo Primarolo”, que apresentou ao Conselho do ECOFIN em novembro de 1999

³⁵⁹ Cfr. SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp.19

³⁶⁰ Cfr. ponto J da “Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados-membros, Reunidos no Conselho de 1 de dezembro de 1997 relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas” publicado no Jornal Oficial n.º C 002 de 06/01/1998 p. 0002 a 0005.

um relatório final – *“Relatório Primarolo”*, com um conjunto de medidas que eram suscetíveis de se enquadrar no Código da Conduta.

O *“Relatório Primarolo”* relativamente à temática dos preços de transferência, incluía uma menção à desconformidade de certas medidas fiscais, que integravam o direito fiscal de determinados Estados-Membros, que levantavam questões de conformidade das operações vinculadas com o princípio de Plena Concorrência, inscrito nos Princípios e Diretrizes da OCDE, constituindo este princípio um ponto basilar da determinação dos preços de transferência³⁶¹. O Código da Conduta aconselhava os Estados-Membros a adotar, no seu direito fiscal interno as orientações da OCDE para a determinação dos preços de transferência nas operações realizadas entre empresas que se encontram especialmente relacionadas.

O *“Grupo Primarolo”* afirmou desta forma que os Princípios internacionalmente reconhecidos relativamente à tributação de operações vinculadas entre empresas multinacionais, eram as Diretrizes sobre os Preços de Transferência emitidas pela OCDE em 1995 e que qualquer *“desvio às mesmas que permita ou articule uma “tax base shifting” às empresas multinacionais, traduzindo-se numa permissão de sobrevalorização ou desvalorização de bens ou serviços intra-grupo pode ser considerada como uma prática fiscal prejudicial (...) podendo até ser analisada à lupa das ajudas de estado na eventualidade de terem um carácter seletivo”*³⁶².

Apesar do *“Relatório Primarolo”* conter 66 medidas consideradas prejudiciais, o mesmo nunca chegou a ser aprovado pelo Conselho, facto que veio reforçar ainda mais as Diretrizes e os Princípios emitidos pela OCDE, na resolução das questões relacionadas com os preços de transferência.

³⁶¹ Cfr. RODRIGUES, Carlos A., *A Tributação das Empresas Associadas - Das Soluções do MCOCDE às Novas Propostas da EU*, Universidade de Santiago de Compostela, Faculdade de Direito, Centro de Investigação Jurídico Económica, 2010, pp. 305.

³⁶² Cfr. RODRIGUES, Carlos A., *A Tributação das Empresas Associadas - Das Soluções do MCOCDE às Novas Propostas da EU*, Universidade de Santiago de Compostela, Faculdade de Direito, Centro de Investigação Jurídico Económica, 2010, pp. 306.

ii. Fórum Conjunto em Matéria dos Preços de Transferência

A Comissão Europeia no seu estudo *“La Fiscalité des entreprises dans le Marché Intérieur”*, reiterou a par do que já tinha sido dito no *“Relatório de Ruding”*, a necessidade de utilizar a Convenção de Arbitragem da União Europeia, como instrumento para os Estados procederem à eliminação dos problemas inerentes à dupla tributação internacional, no âmbito das correções originadas pela prática de preços de transferência³⁶³.

A Comissão, na Comunicação intitulada *“Para um mercado interno sem obstáculos fiscais – Estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria coletável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas atividades a nível da EU”*³⁶⁴, veio reconhecer a necessidade de se proceder à eliminação da dupla tributação internacional, originada pelas correções em função da aplicação do Princípio da Plena Concorrência aos preços de transferência, no âmbito de operações vinculadas. Esta Comunicação continha uma série de medidas no domínio da tributação das empresas na União Europeia, com o objetivo de a adaptar ao novo enquadramento económico e de reforçar a eficácia do mercado internos, através da supressão dos obstáculos fiscais internos³⁶⁵.

No âmbito dos preços de transferência a Comunicação propunha a criação de um *“Fórum Conjunto em Matéria de Preços de Transferência”* com carácter permanente, cujo objetivo era analisar as questões suscetíveis de serem resolvidas sem o recurso a iniciativas legislativas.

Os primeiros resultados do Fórum traduziram-se na conceção de um *“Código da Conduta respeitante à aplicação da Convenção de Arbitragem”* 90/436/CEE de 23 de julho de 1990, de

³⁶³ Cfr. RODRIGUES, Carlos A., *A Tributação das Empresas Associadas - Das Soluções do MCOCDE às Novas Propostas da EU*, Universidade de Santiago de Compostela, Faculdade de Direito, Centro de Investigação Jurídico Económica, 2010, pp. 317.

³⁶⁴ Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social, *“Para um mercado interno se obstáculos fiscais – Estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria coletável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas atividades a nível da EU”*, Bruxelas, 23.10.2001.

³⁶⁵ Cfr. Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social, *“Para um mercado interno se obstáculos fiscais – Estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria coletável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas atividades a nível da EU”*, Bruxelas, 23.10.2001, COM (2001) 582 final, p.3.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

2004; a conceção de um *“Código da Conduta Relativo à Documentação dos Preços de Transferência para as Empresas Associadas na União Europeia, de 2005”*; a conceção de *“Diretrizes para os Acordos Prévios em matéria de preços de transferência na EU”*³⁶⁶. Em 2009 foi publicada pela Comissão a Comunicação relativa aos trabalhos efetuados pelo Fórum entre 2007 e 2009 e a proposta para o Código da Conduta revisto para a efetiva implementação da Convenção de Arbitragem³⁶⁷. Entre 2010 e 2012 a Comissão publicou as *“Diretrizes sobre os serviços intragrupo de baixo valor acrescentado e as abordagens possíveis dos casos triangulares não-EU”*³⁶⁸, o relatório sobre pequenas e médias empresas e os preços de transferência, o relatório sobre os Acordos de partilha de custos relativos a serviços que não geram bens incorpóreos³⁶⁹. Entre 2012 e 2014 foram publicados o relatório sobre os ajustamentos secundários, o relatório de gestão do risco em matéria de preços de transferência e o relatório sobre os ajustamentos compensatórios³⁷⁰.

iii. Diretrizes para os Acordos Prévios sobre os Preços de Transferência

A Comunicação da Comissão relativa às atividades do Fórum Conjunto da EU sobre os Preços de Transferência publicada aos 26 de fevereiro de 2007, tem como finalidade principal prevenir os conflitos a respeito dos preços de transferência e a concomitante dupla tributação, introduzindo diretrizes para acordos prévios sobre preços de transferência. Os acordos prévios

³⁶⁶ Cfr. Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, *“Relativa às atividades do Fórum Conjunto da EU sobre Preços de Transferência no domínio da prevenção de litígios e às Diretrizes para os Acordos Prévios em matéria de Preços de Transferência na EU”*, Bruxelas, 26.02.2007, COM (2007) 71 final.

³⁶⁷ Cfr. Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, *“Relativa aos trabalhos efetuados pelo Fórum Conjunto da EU sobre Preços de Transferência entre março de 2007 e março de 2009 e a uma proposta de Código de Conduta revisto para a efetiva implementação da Convenção de Arbitragem (90/436/CEE de 23 de julho de 1990)”*, Bruxelas, 14.09.2009 COM (2009) 472 final.

³⁶⁸ Cfr. Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, sobre os trabalhos efetuados pelo Fórum Conjunto da EU em matéria de preços de Transferência entre abril de 2009 e junho de 2010 e propostas conexas 1. Diretrizes sobre os serviços intragrupo de baixo valor acrescentado e 2 Abordagens possíveis dos casos triangulares não-EU, Bruxelas, 25.01.2011, COM (2011) 16 final.

³⁶⁹ Cfr. Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, sobre os trabalhos efetuados pelo Fórum Conjunto da EU em matéria de preços de transferência entre julho de 2010 e junho de 2012 e propostas conexas: 1. relatório sobre pequenas e médias empresas e os preços de transferência e 2. o relatório sobre os Acordos de partilha de custos relativos a serviços que não geram bens incorpóreos, Bruxelas, 19.09.2012, COM (2012) 516 final.

³⁷⁰ Cfr. Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, sobre os trabalhos efetuados pelo Fórum Conjunto da EU em matéria de Preços de Transferência entre julho de 2012 e janeiro de 2014, Bruxelas, 04.06.2014, COM (2014) 315 final.

sobre preços de transferência definem como irão ser tributadas as transações entre contribuintes associados, estabelecidos em dois ou mais Estados-Membros, celebrados entre as Administrações Fiscais nacionais interessadas. Segundo a Comissão os acordos prévios constituem instrumentos eficazes na prevenção de litígios e evitam possíveis situações de dupla tributação, com vantagens consideráveis para as Administrações Fiscais e para os contribuintes³⁷¹.

Os acordos prévios dão garantias prévias ao sujeito passivo sobre a metodologia, que será utilizada na determinação dos preços de transferência, evitando desta forma a utilização de processos morosos e por vezes onerosos de verificação fiscal das transações por ele abrangidas, conferem orientações aos contribuintes e determinam como os Estados devem conduzir o processo de acordo prévio.

As diretrizes sobre os acordos prévios sobre preços de transferência também determinam quais os procedimentos a seguir para um processo célere e eficaz e quais as fases do processo: i) fase preliminar; ii) pedido informal iii) pedido formal e iv) avaliação e negociação do acordo prévio.

VIII. Procedimento amigável previsto na Convenção Modelo da OCDE

A Convenção Modelo da OCDE prevê no n.º 3 do artigo 25º um “*Procedimento Amigável*”, que visa a resolução pelos Estados subscritores de uma convenção bilateral, de eventuais diferendos que possam surgir durante a vigência dessa Convenção como por exemplo, nas situações em que, após as Administrações Fiscais de dois ou mais Estados celebrarem uma Convenção para a eliminação da Dupla Tributação, se verifique uma situação de dupla tributação, sendo necessário um procedimento amigável para proceder à resolução da situação. Este é um procedimento de natureza voluntária, iniciado pelo contribuinte, nas situações em que o mesmo acredita que as medidas aplicadas por um Estado podem conduzir a uma tributação diferente daquela que está consagrada na Convenção celebrada entre os Estados em causa.

³⁷¹ Cfr. Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, “Relativa às atividades do Fórum Conjunto da EU sobre Preços de Transferência no domínio da prevenção de litígios e às Diretrizes para os Acordos Prévios em matéria de Preços de Transferência na EU”, Bruxelas, 26.02.2007, COM (2007) 71 final, p.3.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Este procedimento é um instrumento autónomo, que não se confunde com os meios de defesa previstos no ordenamento jurídico de cada Estado e não depende do esgotamento das vias administrativas e judiciais prevista na lei, para que possa ser utilizado pelo sujeito passivo. É um instrumento de carácter preventivo, visto não ser necessário que ocorra uma situação efetiva de dupla tributação económica para que o sujeito possa lançar mão deste instrumento e é um instrumento informal devido há inexistência de prazos rígidos para a resolução da questão suscitada pelo contribuinte e de os Estados em causa não necessitarem de recorrer à via diplomática para a resolução da questão suscitada.

Este procedimento levanta essencialmente dois problemas: o primeiro problema encontra-se relacionado com a não obrigação, por parte das autoridades fiscais de chegar a um consenso, ou seja, as autoridades fiscais dos países envolvidos podem encetar negociações para a resolução do problema, no entanto, as mesmas não se encontram obrigadas a chegar a um entendimento e o procedimento amigável consagrado no artigo 25º n.º 3 da Convenção Modelo da OCDE é procedimento *inter partes*, que apenas cria uma obrigação de meios e não de fins, não ficando as partes vinculadas à obtenção de um resultado, por terem iniciado negociações para a resolução do problema.

O segundo problema que se levanta está intimamente relacionado com a segurança e a certeza jurídica do sujeito passivo da relação jurídica tributária, uma vez que as leis internas dos Estados envolvidos, podem obstar à produção do acordo alcançado entre as Administrações Fiscais, resultando o acordo alcançado numa autêntica inutilidade procedimental³⁷².

Nestes casos, estamos também perante um problema de tempo nas relações jurídicas desenvolvidas no procedimento. O sujeito passivo não pode ficar *ad aeternum* à espera, que uma determinada relação jurídica lhe seja imposta, em nome da certeza jurídica, ou seja, o que está em causa é a capacidade de o Estado através da Administração Fiscal, impor a sua vontade legal,

³⁷² Cfr. RODRIGUES, Carlos A., *A Tributação das Empresas Associadas - Das Soluções do MCOCE às Novas Propostas da EU*, Universidade de Santiago de Compostela, Faculdade de Direito, Centro de Investigação Jurídico Económica, 2010, p.211.

dentro de um prazo razoável, certo e determinado, findo o qual deixa de poder ser exercido o direito de liquidação.

Apesar de não existir um prazo legalmente determinado para a aplicação das obrigações jurídicas decorrentes do procedimento, podem ocorrer situações em que a liquidação de um tributo, já não seja possível, face à legislação nacional, como por exemplo, nas situações em que um Estado liquida um tributo primeiro do que o outro Estado envolvido, através de um ajuste inicial. Nestes casos, pode acontecer que o segundo Estado perante a legislação nacional se encontre impedido de proceder à liquidação do tributo. Perante esta situação podemos concluir que os Estados podem perante o direito interno, estar impedidos de procederem à liquidação ou alteração de qualquer tributo.

O procedimento amigável deve segundo o artigo 25º n.º 1, *in fine* da Convenção Modelo da OCDE, ser apresentado dentro de três anos a contar da data da primeira comunicação da medida, que deu origem à tributação não conforme com a Convenção.

Apesar da consagração pela OCDE de um procedimento amigável, para a eliminação da dupla tributação internacional, face a um ajustamento primário de preços de transferência, as disfunções do procedimento e a sua ineficácia eram demasiado evidentes para a Comissão Europeia.

A Comissão consciente da problemática da dupla tributação internacional e das suas consequências para o Mercado Interno, relativamente aos preços de transferência de transações realizadas entre empresas especialmente relacionadas, que se encontram plurilocalizadas no espaço europeu e tendo em atenção a manutenção das liberdades fundamentais consagradas no Tratado, procurou criar legislação que permitisse efetivamente eliminar a dupla tributação internacional.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

A Comissão publicou em 1990 duas diretivas e uma Convenção relativas à eliminação da dupla tributação, em caso de correção de lucros entre empresas associadas, intitulada “*Convenção de Arbitragem*”³⁷³.

A *Convenção de Arbitragem* caracteriza-se por ser uma convenção multilateral subscrita por todos os Estados-Membros, que integravam a União Europeia e que compunham o Conselho à data. Esta Convenção, coincide no âmbito subjetivo – aplica-se a todas as empresas, que participem no controlo ou no capital de uma outra empresa, inclusive estabelecimentos estáveis localizados na União Europeia, de empresas com residência no território comunitário e no âmbito objetivo – incide sobre os lucros que deveriam ser apurados, em condições similares entre partes independentes, com o Procedimento Amigável consagrado na Convenção Modelo da OCDE, simplificando de certa forma a articulação dos dois subsistemas³⁷⁴.

Uma das diferenças mais significativas relativamente à Convenção Modelo da OCDE é a obrigatoriedade de resultado, o que implica a tomada de uma decisão por parte da entidade competente. No caso, de as autoridades competentes não chegarem a um acordo, no sentido de eliminar a dupla tributação no prazo de 2 anos, após a data em que o caso tiver sido submetido a apreciação deve ser constituída uma Comissão Consultiva, que deverá emitir um parecer sobre a forma de eliminar a dupla tributação.³⁷⁵

A Convenção de Arbitragem é desta forma um acordo sempre aplicável entre as partes envolvidas em operações vinculadas, quando o direito dos Estados visados ou a Convenção para a eliminação da Dupla Tributação da qual são parte integrante, não ofereçam mais garantias legais do que a Convenção de Arbitragem. Deste modo, a Convenção de Arbitragem é uma Convenção de disposições legais mínimas, que devem ser sempre observadas.

³⁷³ Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas, publicada no Jornal Oficial n.º L 225 de 20/08/1990, p. 0010 – 0024.

³⁷⁴ Cfr. MARTINS, Alexandra C., *O Regime dos Preços de Transferência e o IVA*, Coimbra, Almedina, 2009, pp. 91.

³⁷⁵ Cfr. artigo 7º n.º 1 da “*Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas*”, publicada no Jornal Oficial n.º L 225 de 20/08/1990, p. 0010 – 0024.

IX. Decisões Fiscais Prévias sobre Preços de Transferência

Conforme já referimos, a segurança e a certeza jurídica têm um papel fundamental na constituição e no desenvolvimento das relações jurídicas entre a Administração Fiscal e os contribuintes. Desta forma, a relação entre o contribuinte e a Administração Fiscal, deve-se pautar por um elevado grau de certeza.

As incertezas jurídicas constituem um problema não só para os sujeitos passivos como também para os próprios Estados, visto que, os sujeitos passivos não tendo certezas relativamente ao regime de tributação que lhes será aplicado, podem não concretizar determinadas transações ou não realizar determinados investimentos. A não realização de investimentos por parte de empresas multinacionais, têm consequências negativas para os Estados, uma vez, que só os investimentos permitem um crescimento sustentável da economia, a criação de emprego, o desenvolvimento regional e a melhoria das condições socioeconómicas.

Neste contexto a possibilidade de serem celebrados acordos entre a Administração Fiscal e o contribuinte permite ao sujeito passivo, obter o grau de segurança e certeza jurídica pretendida, dá-lhe garantias de estabilidade para a realização das suas atividades e permite uma otimização do cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes³⁷⁶.

Os Acordos Prévios sobre Preços de Transferência – “*Advance Pricing Agreements*” e os Acordos Fiscais Prévios – “*Advance Tax Rulings*”, são dois instrumentos que permitem aos contribuintes obter segurança e certeza jurídica nas suas transações, determinando previamente, quais são as consequências de uma determinada transação³⁷⁷.

³⁷⁶ De acordo com o Relatório do Ministro do Orçamento, das Contas Públicas e do Serviço Público “*Ameliorer la securite juridique des relations entre l’administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*”, a instabilidade e a complexidade das normas fiscais constituem as primeiras causas de insegurança jurídica, ao determinar que “*L’instabilité et la complexité de la norme fiscale sont les premières causes d’insécurité juridique: les changements fréquents de la loi et les difficultés qui apparaissent lorsqu’il s’agit de l’interpréter constituent une source de risque pour l’ensemble des contribuables dans leur relation avec l’administration fiscale comme dans l’appréhension de la dimension fiscale d’un projet économique*”. Informação disponível em: <http://www.lefigaro.fr/assets/pdf/Rapport%20Fouquet.pdf>

³⁷⁷ Cfr. GIVATI, Yehonatan, *Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings*, Cambridge, Discussion Paper n. 30, Harvard Law School, 2009, pp. 1.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Não existe uma definição global e unânime de Acordos Fiscais Prévios – “*Advance Tax Ruling*”, que seja aceite por todos os Estados onde este instrumento jurídico se encontra consagrado. Esta falta de harmonização, não se verifica apenas no conteúdo, mas também na forma, assumindo este procedimento, em cada ordenamento jurídico uma denominação diferente. No entanto, a denominação geral para designar todas as decisões fiscais, isto é, acordos prévios sobre preços de transferência e acordos fiscais prévios é “*Tax Rulings*”. O procedimento de decisão fiscal antecipada, tem vindo a ser debatido ao longo dos anos, mas sem avanços significativos.

Os estudos realizados definem “*Advance Tax Rulings*” como uma declaração mais ou menos vinculativa, emitida pela autoridade fiscal, mediante requerimento do sujeito passivo, relativamente ao tratamento e às consequências de uma ou mais séries de ações futuras³⁷⁸. Definição semelhante foi adotada em 1997 pelo “*The International Guide to Advance Ruling*” ao definir “*advance rulings*” como uma declaração emitida, mediante requerimento, a um (potencial) contribuinte, na qual consta qual é o entendimento da Administração Fiscal, sobre um conjunto de factos e circunstâncias contemplados no processo de conclusão, mas que ainda não foi verificado³⁷⁹.

De acordo com CARLO ROMANO, através das definições supra referidas, podemos definir “*Advance Ruling*” como um conselho, informação ou declaração, fornecida pelas autoridades fiscais, a um contribuinte específico ou a um grupo de contribuintes, quanto à sua situação fiscal relativamente a transações futuras, em que eles são obrigados a confiar. Constituem uma opinião, expressa numa declaração, fornecida pela Administração Fiscal ou por uma entidade independente, como acontece em determinados países³⁸⁰. Os “*Advance Tax Rulings*” são instrumentos

³⁷⁸ “*A more or less binding statement from the Revenue authorities upon the voluntary request of a private person, concerning the treatment and consequences of one or a series of contemplated future actions or transactions*” - Cfr. ROMANO, Carlo, *Advance Tax Rulings and Principles of Law – Towards a European Tax Rulings System*, Amesterdão, International Bureau of Fiscal Documentation, Vol. 4, 2002, pp. 119.

³⁷⁹ “*Statement issued, upon request, to a (potencial) taxpayer indicating the tax administration’s view of the tax treatment of a particular set of facts and circumstances contemplated, in the process of completion, of completion but not yet assessed*” - Cfr. ROMANO, Carlo, *Advance Tax Rulings and Principles of Law – Towards a European Tax Rulings System*, Amesterdão, International Bureau of Fiscal Documentation, Vol. 4, 2002, pp. 119.

³⁸⁰ “*Through a combination of these definition, an advance tax ruling may be generally defined as any advice, information or statement provided by the tax authorities to a specific taxpayer or a group of taxpayers concerning their tax situation in respect to future transactions and on which they are (to a certain extent) entitled to rely*”. “*Advance tax rulings are statements of opinion issued by a tax administration or, in some countries, by another independent bodies*” - Cfr. ROMANO, Carlo, *Advance Tax Rulings and Principles of Law – Towards a European Tax Rulings System*, Amesterdão, International Bureau of Fiscal Documentation, Vol. 4, 2002, pp. 119.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

legais, através dos quais os contribuintes (ou os seus conselheiros), podem obter uma declaração mais ou menos vinculativa, por parte das Autoridades Fiscais sobre o tratamento de uma ação ou uma serie de ações ou transações futuras (e por vezes passada) ³⁸¹. O mesmo entendimento tem o ELLY VAN DE VELDE, de acordo com a qual os “*Advance Tax Rulings*” são uma declaração emitida pelas autoridades fiscais ou por um conselho independente sobre o tratamento fiscal de um determinado contribuinte, relativamente às suas transações futuras e no qual pode confiar. Por outras palavras os “*Advance Tax Rulings*” são geralmente uma decisão fiscal vinculativa, emitida por uma autoridade competente, de acordo com as disposições normativas, antes da verificação de qualquer consequência tributária ³⁸².

Os “*Advance Tax Rulings*” são atualmente percecionados como uma ferramenta essencial num sistema cada vez mais globalizado e interligado, onde a Administração Tributária deve ter um papel cada vez mais ativo e pessoal com o sujeito passivo e onde deve prevalecer a conformidade do sistema tributário. Este instrumento jurídico tem tido ampla aceitação por parte dos Estados e respetivas Administrações Fiscais ao longo dos últimos anos ³⁸³.

O âmbito subjetivo deste instrumento jurídico são os sujeitos passivos, que têm interesse em celebrar um acordo fiscal prévio com a Administração Fiscal, seja uma empresa multinacional, pequenas e médias empresas (PME) ou pessoas singulares. Desta forma, têm de ser os contribuintes a requerer à Administração Fiscal a celebração de uma decisão fiscal prévia. As decisões fiscais prévias apenas podem ser requeridas para situações efetivas. Nunca pode ser requerido

³⁸¹ Os “*Advanced Tax Ruling*” podem ser denominadas de “*Private Letter Rulings*” ou de “*Letter Rulings*” - Cfr. ROMANO, Carlo, *Advance Tax Rulings and Principles of Law – Towards a European Tax Rulings System*, Amesterdão, International Bureau of Fiscal Documentation, Vol. 4, 2002, pp. 119 e ss.

³⁸² Cfr. VELDE, Elly V. D., “*Tax Rulings*” in the EU Member States, *Policy Department A: Economic and Scientific Policy*, Parlamento Europeu, 2015.

³⁸³ Em 1988 apenas sete dos vinte países que integravam a OCDE (Áustria, Bélgica, França, Japão Suíça, Irlanda e a Turquia) apresentavam um procedimento de acordos fiscais prévio. Em 2005, o número de países, que integravam a OCDE e que previam este instrumento jurídico, tinha aumentado de forma exponencial, dos trinta países que integravam a OCDE apenas dois (não previam este instrumento jurídico). Países como a Argentina, Brasil, Chile, Chipre, Estónia, Índia, Lituânia, entre outros que não integravam a OCDE, já previam este procedimento – Cfr. GIVATI, Yehonatan, *Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings*, Cambridge, Discussion Paper n. 30, Harvard Law School, 2009, pp. 1 e 2.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

um acordo fiscal prévio para uma situação hipotética e o pedido tem de ser realizado pelo próprio sujeito passivo, não se podendo fazer substituir por um terceiro.

A celebração de acordos fiscais prévios pode incidir sobre várias temáticas como IRS, IRC ou IVA, no entanto, segundo o ELLY VAN DE VELDE algumas questões fiscais encontram-se excluídas da celebração dos acordos fiscais prévios, como por exemplo as taxas e o cálculo de imposto, declaração fiscal, o exame e o controlo, evidências, avaliações fiscais, segredos profissionais, termos, sanções administrativas ou aumento de impostos. Algumas destas matérias encontram-se excluídas, pois a sua verificação constituiria uma violação do princípio da igualdade ou do princípio da legalidade.

Os “*Advance Tax Rulings*” determinam como a Administração Tributária irá proceder à aplicação da legislação nacional a um determinado contribuinte ou grupo de contribuintes, relativamente a uma ou mais transações ou em relação a um facto específico ou uma série de factos ou de transações³⁸⁴.

A celebração de um acordo fiscal prévio inicia-se com um pedido dirigido pelo contribuinte à Administração Fiscal, devendo para o efeito entregar de forma espontânea, todas as informações consideradas relevantes para a celebração do acordo, ou aguardar pelo pedido da Administração para proceder à entrega das mesmas.

A celebração de um acordo fiscal prévio entre a Administração Tributária e um sujeito passivo, que resulte em níveis de tributação bastante reduzidos, tem por vezes consequências bastante negativas para outros Estados. As empresas tendem a transferir os lucros de forma artificial para os Estados com níveis de tributação reduzidos, o que provoca uma erosão da base tributária dos outros Estados, que vêem as empresas transferirem os lucros obtidos para outro território, incentivando o planeamento fiscal agressivo e à evasão fiscal por parte de empresas multinacionais.

³⁸⁴ Cfr. ROMANO, Carlo, *Advance Tax Rulings and Principles of Law – Towards a European Tax Rulings System*, Amesterdão, International Bureau of Fiscal Documentation, Vol. 4, 2002, pp. 78.

A publicação dos acordos fiscais prévios e a troca de informações entre os Estados sobre os mesmos é extremamente importante, para o combate à concorrência fiscal prejudicial. A partilha de informações, entre Estados sobre a celebração de acordos fiscais prévios raramente acontecia até à nova proposta de uma Diretiva por parte da Comunidade Europeia, para a troca de informações sobre a celebração de acordos fiscais prévios.

A denominação utilizada “*advance rulings*” está intimamente relacionada com a dimensão temporal dos acordos fiscais. Estes são regra geral celebrados antes dos sujeitos passivos realizarem qualquer transação ou antes do envio da declaração de rendimentos às autoridades por parte do contribuinte. São acordos que têm em consideração a situação concreta de um sujeito passivo, não sendo o mesmo aplicado a mais nenhum contribuinte.

i. Diferença entre *Advance Tax Rulings* e *Advance Price Agreement*

De acordo com as *Diretrizes sobre os Preços de Transferência para as Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais* da OCDE, os acordos prévios sobre preços de transferência consistem num “*acordo que fixa, previamente às operações vinculadas um conjunto de critérios adequados (respeitantes, p. ex. ao método de cálculo, aos elementos de comparação, aos ajustamentos a introduzir e às hipóteses de base relativas à evolução futura) na determinação dos preços de transferência aplicados a essas operações no decurso de um determinado período de tempo*”³⁸⁵.

Os acordos prévios sobre preços transferência conferem uma segurança ao contribuinte, ao determinar previamente como vão ser aplicadas as regras sobre os preços de transferência nas transações, que irá realizar com as empresas com as quais se encontra especialmente relacionado.

Os acordos fiscais prévios ao contrário dos acordos prévios sobre preços transferência caracterizam-se por constituírem uma decisão de natureza unilateral, ou seja, são celebrados entre a Administração Fiscal e o contribuinte, não procedendo a Administração Fiscal, à comunicação

³⁸⁵ Cfr. OCDE (2017), OCDE *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* 2017, OCDE Publishing, 2017, pp. 214.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

da celebração do acordo fiscal prévio ou dos termos em que o mesmo foi celebrado, com outras Administrações Fiscais, com as quais a empresa se encontra relacionada.

Segundo CARLO ROMANO quando os acordos fiscais prévios determinam os termos dos preços de transferência entre empresas associadas, envolvidas em transações transnacionais, as consequências são evidentes. As decisões fiscais prévias têm um efeito direto sobre a base tributária das empresas associadas, que se encontram localizadas noutros ordenamentos jurídicos. Neste caso, os ordenamentos jurídicos afetados pela celebração de acordos fiscais não conseguem proteger as suas bases tributárias, visto não terem conhecimento sobre os termos e as condições em que o acordo fiscal prévio foi celebrado entre o contribuinte e a Administração Fiscal. As autoridades fiscais raramente têm conhecimento da celebração de acordos fiscais prévios a não ser, que sejam notificadas pelo próprio Estado que celebrou o acordo³⁸⁶.

Não existe qualquer garantia de que no caso da estarmos perante uma decisão fiscal prévia ou perante um acordo prévio sobre preços de transferência, que este esteja de acordo com os princípios, que regem os preços de transferência ou o princípio da igualdade, de forma a permitir que o Estado consiga proteger a sua própria base tributável³⁸⁷.

A utilização deste tipo de instrumentos jurídicos deve ser sempre comunicada pela Administração Fiscal do Estado contratante à Administração Fiscal do Estado, que se encontre afetado pela celebração do acordo fiscal, devendo para o efeito e após solicitação por parte da Administração Fiscal, remeter uma cópia da decisão e toda a informação considerada relevante para o acordo fiscal.

Os acordos prévios sobre preços de transferência também diferem dos acordos fiscais prévios, na medida em que a análise e a consequente confirmação da informação prestada pelo contribuinte devem ser alvo de um escrutínio minucioso e aprofundado por parte da Administração Fiscal, que deve ainda proceder à verificação dos pressupostos factuais relevantes antes de proferir

³⁸⁶ Cfr. ROMANO, Carlo, *Advance Tax Rulings and Principles of Law – Towards a European Tax Rulings System*, Amesterdão, International Bureau of Fiscal Documentation, Vol. 4, 2002, pp. 134.

³⁸⁷ Cfr. ROMANO, Carlo, *Advance Tax Rulings and Principles of Law – Towards a European Tax Rulings System*, Amesterdão, International Bureau of Fiscal Documentation, Vol. 4, 2002, pp. 134.

qualquer decisão. Após a celebração de um acordo prévio sobre preços de transferência há um acompanhamento contínuo dos pressupostos factuais invocados pelo sujeito passivo.

Estes instrumentos jurídicos também diferem quanto à sua natureza jurídica, uma vez que os acordos prévios sobre preços de transferência são geralmente percecionados como acordos celebrados entre uma ou mais Administrações Fiscais e um contribuinte e, em que as disposições do acordo são vinculativas para ambas as partes e não podem ser celebrados sem o consentimento do sujeito passivo.

Por sua vez, as decisões fiscais prévias são encaradas como uma declaração por parte da Administração Tributária, em que a celebração do acordo, só vincula a Administração e o consentimento do sujeito passivo não é essencial para a concretização do mesmo. O sujeito passivo não se encontra vinculado ao cumprimento do acordo prévio, não sendo obrigado a realizar a transação. O carácter vinculativo dos acordos fiscais prévios, não vigora *ad aeternum*, encontrando-se as Administrações Fiscais vinculadas por um período máximo de cinco anos³⁸⁸, exceto nos casos em que os acordos fiscais sejam *contra legem*, nestes casos a Administração Fiscal não se encontra vinculada ao cumprimento do acordo celebrado com o contribuinte.

X. Evolução das Diretivas Europeias relativamente à troca automática de informações entre Estados-Membros para um combate efetivo contra a concorrência fiscal prejudicial

Devido à mobilidade dos sujeitos passivos e ao número cada vez mais elevado de operações transfronteiriças, que são realizadas a todo o momento e à internacionalização dos instrumentos financeiros, foram criados profundos problemas aos Estados, na determinação efetiva do imposto devido pelas empresas, que exercem atividades no seu ordenamento jurídico. Estes fatores tendem a afetar o funcionamento dos sistemas fiscais e fazem aumentar os fenómenos de dupla tributação internacional ou de não tributação, que por sua vez, incitam a práticas fiscais

³⁸⁸ As Administrações Fiscais encontram-se vinculadas ao acordo fiscal durante 3 anos, podendo o mesmo ser renovado por mais de 2 anos. Desta forma, as Administrações Fiscais apenas se encontram vinculadas por um período máximo de 5 anos.

prejudiciais por parte das empresas como a evasão e a fraude fiscal. Estas situações comprometem o funcionamento do mercado interno e das liberdades económicas fundamentais.

Impõe-se desta forma a necessidade de uma cooperação administrativa entre as várias Administrações Fiscais dos Estados-Membros no que à fiscalidade direta diz respeito e a existência de instrumentos (regras, obrigações e direitos idênticos para todos), que permitam restaurar a confiança entre os vários Estados.

Desta forma, face à evolução do mercado rapidamente a *Diretiva 77/799/CEE do Conselho de 19 de dezembro de 1977*, deixou de satisfazer as necessidades dos Estados em matéria de cooperação administrativa. Foram precisos vários anos até à derrogação desta diretiva, pela *“Diretiva 2011/16/EU do Conselho de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade”*, com regras mais claras e precisas sobre a cooperação administrativa entre Estados.

A *Diretiva 2011/16/EU do Conselho de 15 de fevereiro de 2011* previa a troca de informações entre Estados-Membros sobre casos concretos, sempre que lhes fosse solicitado por outro Estado Membro constituindo esta obrigatoriedade, sem condições prévias, um meio eficaz para combater a fraude fiscal e determinar o correto estabelecimento dos impostos em situações transfronteiriças. Esta obrigatoriedade encontrava-se limitada a cinco categorias i) rendimentos do Trabalho; ii) honorários de administradores; iii) produtos de seguro de vida não abrangidos por outros instrumentos jurídicos da União em matéria de troca de informações e outras medidas análogas; iv) pensões e v) propriedade e rendimento de imóveis.

Os desafios colocados pela evasão fiscal transfronteiriça, pelo planeamento fiscal agressivo e pela concorrência fiscal prejudicial, não diminuíram, muito pelo contrário, aumentaram de forma significativa e constituem atualmente a maior ameaça ao bom funcionamento do mercado interno, à manutenção das condições socioeconómicas e à estabilidade das relações entre os vários Estados que compõe a União.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

A erosão da base tributável tem um impacto direto na economia, uma vez, que a redução das receitas fiscais impede os Estados de criarem medidas fiscais favoráveis ao crescimento económico. A celebração de acordos fiscais prévios é uma prática comum e além de facilitar a aplicação coerente, uniforme e transparente da lei, proporciona segurança e certeza jurídica às empresas, o que constitui um incentivo ao investimento e ao cumprimento das obrigações tributárias e pode consequentemente ajudar na prossecução do objetivo do contínuo desenvolvimento do mercado interno. Determinadas decisões relativas a estruturas de natureza fiscal, conduziram a um nível baixo de tributação de rendimentos de montante artificialmente elevado no Estado que emitiu a decisão fiscal prévia, deixando os rendimentos de montante artificialmente reduzido para serem tributados noutro Estado.

Com base nos fatos supra referidos o Conselho Europeu voltou a reafirmar em dezembro de 2014 a necessidade de lutar contra a evasão e o planeamento fiscal agressivo, de forma global e articulada entre Estados e em conjunto com as organizações internacionais.

A obrigatoriedade da troca espontânea de informações em matéria de decisões fiscais prévias transfronteiriças e dos acordos prévios sobre preço de transferência, prevista na *Diretiva 2011/16/EU do Conselho de 15 de fevereiro de 2011*, encontrava-se limitada pelo poder discricionário de que dispunha cada Estado-Membro, em determinar quais os Estados que seriam informados.

Desta forma, o Conselho emitiu a *Diretiva (EU) 2015/2376 de 8 de dezembro de 2015*, que alterou a *Diretiva 2011/16/EU* relativa à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade.

A *Diretiva (EU) 2015/2376* de 8 de dezembro de 2015, previa a alteração da definição de decisão fiscal prévia transfronteiriça e acordo prévio sobre preços de transferência, por uma definição suficientemente, ampla para abranger o máximo de realidades possíveis e que os Estados devem proceder à troca imediata de informações sobre os acordos celebrados, alterados ou renovados, de forma a que esta imposição possa produzir efeitos positivos de forma atempada.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Apesar de imperar um dever de informação, o mesmo encontra-se salvaguardado por um dever de sigilo, que impede a divulgação de segredos comerciais, industriais ou profissionais.

Esta Diretiva recomenda ainda que a troca automática de informações relativas a estes instrumentos jurídicos, preveja um conjunto de informações de base, que sejam acessíveis a todos os Estados-Membros.

Face aos atuais e recorrentes desafios colocados pela fraude e evasão fiscal, que colocam em risco o bom funcionamento do mercado interno, a Comissão voltou a reforçar a necessidade de promover a troca de informações em matéria fiscal, de forma conjunta, harmonizada, ativa e célere. Desta forma, o Conselho voltou a proceder à alteração *da Diretiva 2011/16/EU de 15 de fevereiro de 2011*, através da publicação pelo Conselho da *Diretiva (UE) 2016/881 de 25 de maio de 2016, relativa à troca automática de informações obrigatórias no domínio da fiscalidade*.

As Autoridades Fiscais precisam de dispor do máximo de informações relevantes sobre a estrutura das empresas, a sua política de preços de transferência e as transações realizadas dentro e fora do espaço europeu, de forma a poderem reagir às práticas fiscais prejudiciais, através da alteração da legislação, realização de avaliações de risco e auditorias fiscais adequadas.

O recurso a práticas de planeamento fiscal agressivo, são essencialmente executadas pelos grupos de empresas multinacionais, cujas práticas afetam de forma significativa as pequenas e médias empresas (PME's) nacionais, visto a carga fiscal das empresas multinacionais ser inferior à das PME's. Nestes casos, as empresas multinacionais obtêm através da celebração de um acordo prévio, uma vantagem concreta a que as demais empresas presentes no mercado não têm acesso, afetando desta forma a concorrência dentro do mercado interno, mas não só, visto que, para fazer face à perda de receitas os Estados podem aumentar a tributação de fatores menos móveis como os rendimentos provenientes do trabalho. Os Estados podem ainda verificar a perda de receitas tributárias, com a deslocação de empresas multinacionais para Estados que concedem acordos fiscais prévios vantajosos para as empresas.

Uma maior transparência dos acordos fiscais face às administrações fiscais, pode ter um efeito inibidor sobre as empresas, que podem sentir-se coibidas de realizar um planeamento fiscal

agressivo e pode incentivar as empresas a pagarem a sua quota-parte do imposto sobre os lucros gerados naquele Estado.

As empresas multinacionais encontram-se obrigadas a identificar cada entidade, que pertença ao grupo e que exerça a sua atividade noutra jurisdição fiscal e a atividade exercida por cada empresa e ainda se encontram sujeitas a uma obrigação declarativa anual, em cada jurisdição fiscal em que exerçam atividades, devendo para o efeito declarar o montante dos rendimentos, o lucro antes da aplicação do imposto sobre o rendimento e o imposto sobre o rendimento pago e devido.

Os Estados-Membros encontram-se obrigados a determinar as sanções proporcionais, efetivas e dissuasivas, a aplicar no caso da violação da legislação nacional adotada por força da *Diretiva (UE) 2016/881 de 25 de maio de 2016* e a assegurar o cumprimento das sanções aplicadas.

Mantém-se a obrigatoriedade da troca automática de informações e a existência de um conjunto de informações acessíveis a todos os Estados. O bom funcionamento do mercado interno depende da adoção de regras coordenadas por parte dos Estados, em matéria de obrigações de transparência dos grupos multinacionais, mas também da cooperação conjunta das organizações internacionais, que contribuíram até hoje, de forma contínua e assertiva, para a aplicação de medidas de combate à concorrência fiscal prejudicial e ao planeamento fiscal agressivo.

XI. A transposição da Diretiva UE 2016/881 de 25 de maio de 2016

A *Diretiva (EU) 2011/16/EU de 15 de fevereiro de 2011*, no artigo 29º prevê a constituição de todas as disposições administrativas, regulamentares e legislativas, pelos Estados-Membros, para dar cumprimento a Diretiva.

O legislador nacional transpôs a *Diretiva (EU) 2011/16/EU de 15 de fevereiro de 2011*, para o ordenamento jurídico nacional, através do Decreto-Lei n.º 61/2013 de 10 de maio. Esta diretiva, conforme analisamos tem sido alvo de várias alterações ao longo dos últimos anos, sendo necessário ao legislador transpor para a ordem jurídica portuguesa as sucessivas alterações. Foi

através da Lei n.º 98/2017 de 24 de agosto, que o legislador nacional, transpôs a *Diretiva (EU) 2015/2376 de 8 de dezembro de 2015* e a *Diretiva (EU) 2016/881 de 25 de maio de 2016*, para o ordenamento jurídico português, que por sua vez, procedeu à alteração de diversos diplomas legais, nomeadamente o Decreto-Lei n.º 61/2013 de 10 de maio, o Regime Geral das Infrações Tributárias, o CIRS e a Lei Geral Tributária.

O âmbito objetivo da Lei n.º 98/2017 de 24 de agosto encontra-se delimitado nos n.º 1, a 3 do artigo 2º da presente lei e entrou em vigor a 01 de janeiro de 2017, contudo, a mesma tem efeitos retroativos, nas decisões emitidas entre janeiro de 2012 e 31 de dezembro de 2016.

As disposições relativas à *“comunicação por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, (...) são aplicáveis, com as necessárias adaptações, na comunicação que deva ser efetuada, mediante troca espontânea de informações, às autoridades competentes de outras jurisdições ao abrigo de convenção ou outro instrumento jurídico internacional, dando cumprimento aos requisitos internacionalmente exigíveis em matéria de transparência”*, nos termos do artigo 2º n.º 2 da Lei n.º 98/ 2017 de 28 de agosto., sendo estas disposições ainda aplicáveis com as respetivas adaptações a *“outras jurisdições não integrantes da União quando exista a obrigação de troca automática de informação decorrente de convenção ou outro instrumento jurídico internacional”* nos termos da al. a) e b) do n.º 3 do artigo 2º da Lei n.º 98/ 2017 de 28 de agosto.

XII. Acordos prévios sobre Preços de Transferência sob a perspetiva dos Auxílios de Estado

A necessidade de combater o planeamento fiscal agressivo e a concorrência fiscal prejudicial, tornou-se uma preocupação fundamental dos Estados, da Comissão Europeia e da OCDE.

Apesar dos acordos prévios sobre preços de transferência ou dos acordos fiscais prévios celebrados entre a Administração Fiscal ou mais do que uma Administração Fiscal (no caso de estarmos perante um acordo prévio sobre preços de transferência) e um sujeito passivo, resultarem numa situação de segurança e certeza jurídica para as empresas multinacionais, relativamente às transações de bens ou serviços, que irão realizar entre empresas com as quais se encontram especialmente relacionadas, de funcionar como uma forma de atração e incentivo às

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

empresas, que desejam investir em territórios com sistemas de tributação mais reduzidos, permitindo-lhes desta forma maximizar os lucros e obter a tão almejada eficiência económica, podem ter efeitos subversivos e perniciosos, potenciando práticas de concorrência fiscal prejudicial e planeamento fiscal agressivo.

Contudo, a celebração de acordos prévios sobre preços de transferência e de acordos fiscais prévios, não têm apenas os efeitos negativos como a planeamento fiscal prejudicial (a evasão e a fraude fiscal) ou a concorrência fiscal prejudicial, podem também levantar-se questões de conformidade com o regime dos Auxílios de Estado consagrado no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Devido aos problemas decorrentes da celebração de *Tax Rulings* entre uma ou mais Administrações fiscais e um sujeito passivo, que se têm agudizado nos últimos anos, estes instrumentos jurídicos têm sido objeto de várias regulamentações por parte do Conselho Europeu, de organizações internacionais e dos próprios Estados.

A fuga de informação que se verificou em 2014, intitulada de “*Luxleaks*”, não só colocou a descoberto os 548 casos de informações vinculativas e acordos fiscais - *Tax Rulings*, concedidos pelo Estado Luxemburguês a grandes empresas multinacionais, que permitiram a erosão da base tributável e a transferência de lucros, através de operações transfronteiriças, mas também fez com que a Comissão Europeia iniciasse uma profunda investigação aos acordos Fiscais celebrados pelos Estados-Membros com Empresas Multinacionais.

A Comissão Europeia só em 2014 deu início a três investigações profundas, com o objetivo de verificar se as decisões fiscais, concedidas pelos Estados do Luxemburgo, da Irlanda e dos Países Baixos sobre os rendimentos empresariais, devidos por empresas como a Apple, Starbucks, Fiat Finance Trade, estavam de acordo com o regime dos Auxílios de Estado previsto no TFUEE³⁸⁹. Desde 2014, que a Comissão Europeia investiga certos acordos prévios sobre preços de transferência realizados pelos Estados-Membros e concluiu que em casos como a Apple, Starbucks, Fiat, Amazon, McDonald’s, foram concedidas vantagens fiscais indevidas, que permitiram às empresas

³⁸⁹ Informação consultada aos 05 de dezembro de 2017, disponível em http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-663_en.htm.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

pagar substancialmente menos impostos, do que as demais empresas concorrentes no mercado ou mesmo estarem isentas de tributação (*situações de dupla não tributação de rendimentos*).

Estes acordos fiscais concedidos pelos Estados são caracterizados como *“sweetheart tax deals”*, que concedem verdadeiras vantagens seletivas às empresas multinacionais, que provocam uma erosão da base tributável, que permitem a transferência de lucros entre operações transfronteiriças e são ilegais segundo a Comissão Europeia. A ilegalidade de tais medidas, foi confirmada por *Margrethe Vestager* no Comunicado de Imprensa referente às vantagens fiscais concedidas pelo Estado da Irlanda à multinacional *“Apple”*, segundo a qual *“os Estados-Membros não podem conceder vantagens fiscais a empresas selecionadas – isso é ilegal ao abrigo das regras da UE em matéria de auxílios estatais”*³⁹⁰.

De acordo com a Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal, a função de uma decisão fiscal é *“estabelecer antecipadamente a aplicação do regime fiscal comum a um caso concreto tendo em conta os seus factos e circunstâncias específicos”*³⁹¹. Estas decisões fiscais são concedidas para proporcionar segurança e certeza jurídica ao sujeito passivo, determinando previamente a forma como serão aplicadas as disposições presentes num tratado bilateral, ou as disposições nacionais a um caso específico ou como serão determinados os lucros de transações realizadas entre empresas relacionadas, numa situação de plena concorrência.

A celebração de um acordo fiscal prévio ou de um acordo prévio sobre preços de transferência é lícita e proporciona segurança e certeza jurídica ao contribuinte, contudo este instrumento jurídico deve ser utilizado de acordo com as regras da União em matéria de Auxílios de Estado, senão estamos perante a concessão de uma vantagem fiscal ilegal.

Nestes termos, a Comissão determina que *“a concessão de uma decisão fiscal deve respeitar as regras em matéria de auxílios estatais. Se uma decisão fiscal subscrever um resultado que não reflete de forma fiável, o que resultaria de uma aplicação normal do regime fiscal comum,*

³⁹⁰ Cfr. O comunicado de Imprensa da Comunidade Europeia, realizado em Bruxelas aos 30 de agosto de 2016. Informação disponível em http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_pt.htm.

³⁹¹ Cfr. Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, Jornal Oficial da União Europeia (2016/C 262/01), p.169.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

*essa decisão pode conferir uma vantagem seletiva ao destinatário, na medida em que esse tratamento seletivo dá azo a uma redução da dívida fiscal do destinatário no Estado-Membro comparativamente a empresas numa situação factual e jurídica semelhante*³⁹².

Estes instrumentos jurídicos, cuja utilização visa, não raras vezes, disfarçar as verdadeiras intenções subjacentes à concessão do acordo prévio, isto é, atrair investimento, através da deslocação e fixação de empresas sediadas noutros Estados para um Estado com um regime fiscal mais favorável, constituem verdadeiros auxílios de Estado, que se encontram camuflados por um mero acordo fiscal. A jurisprudência, a par com as instituições internacionais tem tido um papel muito importante na determinação de decisões fiscais como verdadeiros Auxílios de Estado. No Acórdão do Tribunal de Justiça de 22 de junho de 2006, que opunha o *Reino da Bélgica e o Fórum 187 ASBL à Comissão das Comunidades Europeias*, o Tribunal apreciou o recurso relativo ao regime de Auxílios de Estado criado pela Bélgica a favor de centros de coordenação, que estivessem estabelecidos no país³⁹³.

Neste caso em concreto o lucro tributável era fixado tendo por base um montante fixo, que correspondia a uma percentagem do montante total de despesas e dos custos de funcionamento. A Administração Fiscal ao determinar uma redução da base tributável de uma empresa, permitindo ao sujeito passivo utilizar nas suas operações vinculadas, preços de transferência que não correspondem aos preços praticados entre empresas independentes, em circunstâncias comparáveis de plena concorrência e de acordo com as condições normais de mercado, está a conferir de forma inequívoca uma vantagem seletiva a uma empresa em concreto, que viola a concorrência e é incompatível com o mercado interno.

O Acórdão do Tribunal de Justiça de 15 de novembro de 2011, que opunha a *Comissão Europeia e ao Governo de Gibraltar e ao Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte*, também foi de grande relevância, visto ter sido o primeiro acórdão em que se colocou a hipótese

³⁹² Cfr. Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, Jornal Oficial da União Europeia (2016/C 262/01), p.170.

³⁹³ Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção) de 22 de junho de 2006, proc. apensos n.º C-182/0 e C-217/03, *Reino da Bélgica e Fórum 187 ASBL v. Comissão das Comunidades Europeias*.

de uma medida fiscal, que não consistia explicitamente numa derrogação ao sistema geral poder constituir um Auxílio de Estado. No acórdão visado, o Tribunal de Justiça defendeu, que um fator determinante para a distinção entre medidas fiscais gerais e Auxílios de Estado é a possibilidade de a medida ser aplicável a todas as situações, que estejam em condições de igualdade. Nestes termos, o sistema fiscal que recai sobre a tributação das empresas deve ser suscetível de ser aplicado a todas as atividades empresariais e não apenas a algumas³⁹⁴.

Neste caso em concreto, as sociedades “*offshore*”, encontravam-se excluídas de qualquer tributação, devido à inexistência de outros valores tributáveis como a inexistência de trabalhadores e de instalações físicas. Esta exclusão segundo o Tribunal de Justiça, não constituía uma consequência aleatória do regime fiscal concebido, mas sim uma “*consequência inelutável do facto de os valores tributáveis serem, precisamente, concebidos de modo a que as sociedades “offshore” que, por sua natureza, não empregam trabalhadores e não ocupam instalações para fins comerciais não dispõem de matéria coletável na aceção dos valores tributáveis previstos no projeto de reforma fiscal*”³⁹⁵. Estas empresas encontravam-se tacitamente excluídas do regime de tributação aplicável às empresas, que se encontravam numa situação factual comparável no mesmo território, conferindo-lhes desta forma um tratamento fiscal mais favorável e seletivo.

Segundo a Comunicação da Comissão o Princípio de Plena Concorrência é parte integrante da avaliação realizada pela Comissão, nos termos do artigo 107º do TFUE, independentemente deste princípio integrar ou não o ordenamento jurídico do Estado em causa. A utilização do Princípio de Plena Concorrência permite à Comissão, ter em consideração as Recomendações da OCDE, especialmente os “*Princípios da OCDE em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais*”³⁹⁶.

³⁹⁴ Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 15 de novembro de 2011, proc. apensos n.º C-106/09 P e C-107/09 P, *Comissão Europeia v. Governo de Gibraltar e o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte*, p. 132.

³⁹⁵ Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 15 de novembro de 2011, proc. apensos n.º C-106/09 P e C-107/09 P, *Comissão Europeia v. Governo de Gibraltar e o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte*, p. 106.

³⁹⁶ Cfr. Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, *Jornal Oficial da União Europeia* (2016/C 262/01), p.173.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

A utilização das Recomendações da OCDE pela Comissão, permite não só a utilização de critérios gerais aceites pela generalidade dos países nas suas avaliações, como também fornecem orientações úteis para as Administrações Fiscais e empresas multinacionais, como determinar os preços de transferência de acordo com as condições de mercado³⁹⁷.

Os acordos fiscais celebrados entre uma Administração Fiscal e um contribuinte podem conferir uma vantagem seletiva, se do acordo fiscal resultar um montante de imposto inferior, devido à aplicação errada das disposições normativas nacionais, se o acordo fiscal não for aplicado a todos os sujeitos que se encontrem na mesma situação jurídica e factual, ou quando a Administração Fiscal aplica um regime fiscal mais favorável ao sujeito passivo do que o acordado com outros contribuintes, que se encontram na mesma situação jurídica e factual.

De acordo, com o que foi referido no capítulo III da presente dissertação, a seletividade constitui condição “*sine qua non*” para a determinação de uma medida fiscal como auxílio tributário. A concessão de uma vantagem seletiva através da celebração de um acordo fiscal prévio, viola o regime jurídico dos Auxílios de Estado, constituindo uma medida incompatível com o mercado interno. Nestes casos, há uma clara violação da concorrência interempresarial por parte da empresa beneficiária, que concorre no mercado em condições diferentes daquelas que teria, caso não tivessem celebrado um acordo fiscal com a Administração Fiscal, provocando conseqüentemente distorções de concorrência dentro do mercado, mas não só, visto que a concessão de um acordo fiscal nestes termos afeta diretamente os Estados com os quais a empresa beneficiária tem uma ligação. Estes Estados sofrem uma erosão da sua base tributária, ao serem privados do direito de tributar os rendimentos produzidos naquele Estado, constituindo este acordo fiscal uma violação da concorrência fiscal.

³⁹⁷ Cfr. Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, Jornal Oficial da União Europeia (2016/C 262/01), p.173.

i. Concessão de Auxílios de Estado através da celebração de Acordos Prévios sobre Preços de Transferência

De acordo, com as *Diretrizes sobre os Preços de Transferência para as Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais* da OCDE, constitui um Acordo Prévio sobre Preços de Transferência um “acordo que fixa, previamente às operações vinculadas um conjunto de critérios adequados (respeitantes, p. ex. ao método de cálculo, aos elementos de comparação, aos ajustamentos a introduzir e às hipóteses de base relativas à evolução futura) na determinação dos preços de transferência aplicados a essas operações no decurso de um determinado período de tempo”³⁹⁸.

Os Acordos Prévios sobre Preços de Transferência garantem ao sujeito passivo a aceitação por parte da Administração Tributária, do método ou métodos a utilizar na determinação dos preços de transferência, nas operações com entidades com as quais se encontra especialmente relacionada, durante um certo período de tempo.

A celebração de um acordo fiscal entre a Administração Tributária e o contribuinte é perfeitamente legal, proporciona segurança e certeza jurídica ao sujeito passivo, dá-lhe garantias de estabilidade para a realização das suas atividades e permite uma otimização do cumprimento das obrigações tributárias por parte do contribuinte, como também dá garantias à Administração Fiscal do cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte. Contudo, a celebração de acordos Fiscais é ilegal quando as empresas utilizam determinadas metodologias, independentemente do seu grau de complexidade, que estabeleçam preços de transferência sem justificação económica, que conduzam à deslocação indevida de lucros para outro Estado com o objetivo de reduzir o valor do imposto a liquidar³⁹⁹. Estes acordos conferem às empresas beneficiárias uma vantagem concorrencial desleal, face às demais empresas concorrentes no mercado, que são tributadas sobre os seus lucros efetivos, uma vez que o preço das transações efetuadas por estas empresas, corresponde ao preço de mercado.

³⁹⁸ Cfr. OCDE (2017), OCDE *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* 2017, OCDE Publishing, 2017, pp. 214.

³⁹⁹ Informação disponível em: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_pt.htm

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Nestes casos em concreto a vantagem fiscal concedida às empresas, viola as disposições do direito comunitário da concorrência, consubstanciando-se num Auxílio de Estado ao abrigo do artigo 107º n.º 1 do TFUE, incompatível com o mercado interno.

Neste âmbito a Comissão Europeia, iniciou um complexo projeto de investigação aos acordos fiscais celebrados entre os Estados-Membros e empresas multinacionais, com o objetivo de verificar se os acordos fiscais celebrados, não se consubstanciam na realidade em auxílios de Estado. A Comissão Europeia enviou a países como o Luxemburgo, à Irlanda, à Bélgica, à Holanda, um pedido de informações pormenorizadas sobre as práticas nacionais em matéria de acordos fiscais (*tax rulings*).

Após o pedido de informações, a Comissão decidiu procedeu à investigação de Acordos Fiscais realizados por alguns Estados-Membros com empresas multinacionais como “*Fiat*”, “*Amazon*”, “*Apple*”, “*Starbucks*”, “*McDonald’s*”, “*IKEA*” e a “*GDF SUEZ*”, por considerar que a título preliminar aqueles acordos fiscais poderiam constituir Auxílios de Estado incompatível com o Mercado Interno.

A Comissão concluiu no caso “*Fiat*” que o Acordo Prévio sobre Preços de Transferência celebrado entre o Luxemburgo e a Fiat constituía um Auxílio de Estado na aceção do artigo 107º n.º 1 do TFUE. Segundo a Comissão, uma análise inicial ao método de determinação dos preços de transferência, escolhido pela Fiat, levantava algumas dúvidas, visto o método indireto escolhido para calcular a remuneração da Fiat Finance and Trade – FFT (*que prestava um serviço de financiamento e de tesouraria a outras empresas do grupo Fiat*) não ser o mais apropriado, devendo para o efeito utilizar um método direto de determinação dos preços de transferência e considerou que o preço de transferência determinado no acordo prévio sobre preços de transferência parecia não respeitar o princípio de plena concorrência consagrado no artigo 9º do Modelo de Convenção da OCDE⁴⁰⁰.

⁴⁰⁰Cfr. Decisão (UE) 2016/2326 da Comissão de 21 de outubro de 2015, relativa ao auxílio estatal SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) concedido pelo Luxemburgo à Fiat.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Após as devidas diligências a Comissão provou que o método escolhido pela FIAT, permitia alcançar uma distribuição de lucros a favor da FFT dentro do grupo Fiat, que se afastava de um resultado de mercado em conformidade com o Princípio de Plena Concorrência, o que permitia uma redução do imposto devido pela FFT ao abrigo do sistema geral de imposto sobre as sociedades do Luxemburgo, em comparação com o imposto devido por outras sociedades, que realizavam as mesmas transações em condições de mercado idênticas, o que conferia a FFT uma vantagem seletiva nos termos do artigo 107º n.º 1 do TFUE, imputável ao Estado-Membro⁴⁰¹.

A concessão de Auxílios de Estado nos termos do artigo 107º n.º 1 do TFUE é proibida, com fundamento na incompatibilidade da concessão de ajudas com o mercado interno, vigorando o princípio da proibição geral dos Auxílios de Estado. Esta proibição não é absoluta, prevendo o regime dos Auxílios de Estado, a concessão de auxílios nos casos previstos no n.º 2 e 3 do artigo 107º do TFUE. No entanto, o Luxemburgo nunca invocou nenhuma das possíveis derrogações ao princípio da proibição dos Auxílios de Estado, não preenchendo nenhuma das exceções presentes no regime, sendo o auxílio concedido à FFT incompatível com o mercado interno.

De acordo com o artigo 108º n.º 3 do TFUE, impera sobre os Estados uma obrigação de notificação da Comissão, sobre todos os projetos de concessão de auxílio, cuja execução depende imperativamente de uma decisão prévia da Comissão. O Luxemburgo nunca procedeu à Comunicação de um projeto de concessão de um auxílio, o que constitui um auxílio estatal ilegal em violação das disposições do artigo 108º n.º 3 do TFUE⁴⁰².

A determinação do auxílio como incompatível com o mercado interno, obriga a Comissão a ordenar a recuperação do Auxílio concedido, que deve incluir os juros a contar da data em que o auxílio foi colocado à disposição do beneficiário, devendo o Estado tomar todas as medidas

⁴⁰¹ Cfr. Decisão (EU) 2016/2326 da Comissão de 21 de outubro de 2015, relativa à ao auxílio estatal SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) concedido pelo Luxemburgo à Fiat.

⁴⁰² Cfr. Decisão (EU) 2016/2326 da Comissão de 21 de outubro de 2015, relativa à ao auxílio estatal SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) concedido pelo Luxemburgo à Fiat.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

necessárias, para a recuperação efetiva do auxílio, nos termos do artigo 16º n.º 1 e 2 do Regulamento (EU) 2015/1589⁴⁰³.

Desta forma, a celebração de um acordo prévio sobre preços de transferência entre a Administração Tributária e um contribuinte pode constituir um Auxílio de Estado, na aceção do artigo 107º n.º 1 do TFUE, se o acordo conceder uma vantagem seletiva à empresa beneficiária, colocando-a numa situação económica mais favorável do que as empresas que se encontram numa situação comparável, sem que os custos daí resultantes para a coletividade se justifiquem, se o acordo for imputável ao Estado e se implicar a diminuição ou a não arrecadação de receitas fiscais.

A verificação dos requisitos presentes no artigo 107º n.º 1 do TFUE, determina, que o acordo fiscal prévio constitui um Auxílio de Estado, incompatível com o mercado interno, que viola não apenas a concorrência interempresarial, visto que, a empresa fica numa situação económica mais favorável, que as demais empresas que concorrem no mercado e essa vantagem não existiria se a mesma não tivesse beneficiado de um acordo específico, mas viola a concorrência fiscal, visto que os Estados concedem regimes mais favoráveis a determinadas empresas, com o intuito de as manter ou atrair para o seu Estado, afetando de forma negativa o sistema fiscal de outro Estado, através da erosão da sua base tributável.

⁴⁰³ Cfr. Decisão (EU) 2016/2326 da Comissão de 21 de outubro de 2015, relativa à ao auxílio estatal SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) concedido pelo Luxemburgo à Fiat.

CONCLUSÃO

A questão que nos propusemos a analisar na presente dissertação, era saber se efetivamente a celebração de Acordos Prévios sobre Preços de Transferência entre a Administração Tributária e o contribuinte, pode configurar como Auxílio de Estado, incompatível com o mercado e desta forma violar a concorrência e o bom funcionamento do Mercado Interno. Nestes termos, a análise desta questão implicava o estudo e a compreensão de dois temas essenciais: Os Auxílios de Estado e os Acordos Prévios sobre Preços de Transferência. Contudo era essencial abordar temas como o Mercado Interno, o Direito Comunitário da Concorrência, a concorrência fiscal, e os preços de transferência.

As intervenções dos Estados na Economia são uma realidade muito antiga e constituem na verdade uma prática constante e reiterada pelos Estados. Contudo, estas questões relacionadas com a intervenção dos Estados na Economia, seja para colmatar falhas de mercado derivadas de problemas de eficiência, equidade ou de estabilidade, para atingir objetivos económicos e sociais, para garantir a manutenção de determinadas empresas essenciais para a economia ou para a sociedade, para atrair investimentos ou para evitar a deslocação de empresas para outros Estados e a conseqüente perda de receitas, só ganharam especial relevo nos últimos anos e de certa forma muito impulsionada pela crise macroeconómica, que se abateu não só pela Europa como também por noutros Estados considerados relevantes para a economia mundial.

A crise macroeconómica teve um impacto significativo sobre as atividades desenvolvidas, não só pelas empresas como também pelos Estados, tendo ambos sido obrigados a reagir de forma a tentar superar as dificuldades provocadas pela crise.

Os comportamentos dos Estados podem afetar gravemente a concorrência intracomunitária, visto que, estes comportamentos criam verdadeiras barreiras invisíveis ao comércio e instituem comportamentos protecionistas, contrários aos fundamentos do mercado interno, privilegiam determinados agentes económicos (individuais, setoriais, regionais), que podem constituir verdadeiras violações do princípio da igualdade de oportunidades, das liberdades fundamentais dos cidadãos europeus e colocam em causa a eficiência e a equidade económica.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

O Direito da Concorrência, presente nos artigos 101º a 109º do TFUE incide sobre os comportamentos e as práticas desenvolvidas pelas empresas e pelos Estados no âmbito do mercado interno. Apesar da distinção entre as práticas realizadas pelos Estados e pelas empresas, ambas as disposições normativas, visam evitar que a concorrência seja ou possa ser falseada e evitar que as relações entre os Estados-Membros sejam afetadas.

Uma das formas mais recorrentes de intervenção dos Estados nas economias, ocorre no quadro das políticas de fomento económico, através das quais os Estados fazendo uso da sua soberania fiscal recorrem a políticas fiscais e ao poder tributário, concedendo incentivos ou benefícios de natureza fiscal ou para-fiscal, com o objetivo de desenvolver políticas económicas e sociais, de atrair investimentos, de fomentar a criação de emprego e o desenvolvimento de determinadas regiões mais carenciadas.

O regime dos Auxílios de Estado consagrado no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, não determina um conceito concreto e preciso de Auxílio de Estado, tendo o trabalho de densificação das linhas gerais consagradas no Tratado, ficado a cargo do Tribunal de Justiça da União Europeia e da Comissão Europeia. O n.º 1 do artigo 107º do TFUE apenas consagra um conjunto de requisitos, cuja verificação cumulativa, determina a medida como um auxílio de Estado incompatível com o Mercado Interno.

A não determinação de um conceito preciso de Auxílio de Estado, ficando a determinação da compatibilidade da medida com o mercado interno à apreciação discricionária da Comissão, acarreta problemas de segurança e certeza jurídica não só para os próprios Estados como para os próprios sujeitos passivos. Face à evolução constante dos mercados, das empresas, da economia e da sociedade a determinação de um conceito fechado e estanque de Auxílios de Estado, poderia colocar em risco o próprio efeito útil da disposição normativa. Os Estados face a um conceito determinado poderiam com relativa facilidade contornar o conceito de Auxílio e atribuir ajudas, cujo conceito não preveja, não constituindo desta forma a medida um Auxílio de Estado incompatível com o mercado interno.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

A concessão de um Auxílio de Estado a uma determinada empresa ou setor de produção, confere uma vantagem seletiva à mesma, que a coloca numa posição mais favorável, face às demais empresas ou setores de produção no mercado, o que provoca não só uma distorção da concorrência interempresarial, como também pode constituir uma distorção da concorrência fiscal institucional e afetar o equilíbrio e o bom funcionamento do mercado interno.

Num mundo cada vez mais globalizado, onde os mercados e as empresas sofreram uma revolução profunda nos últimos anos e influenciados pela construção do mercado interno, onde as economias e as empresas se encontram em constante evolução e interligadas, onde a atração ou a manutenção de investimentos e o desenvolvimento de atividades económicas são fatores determinantes para o sucesso da economia e para o progresso das sociedades, ocupando um lugar central no Orçamento de Estado, a temática da competitividade e da concorrência fiscal ganhou um novo impulso e é atualmente dos temas que mais preocupa as organizações internacionais como a OCDE, Comunidade Europeia e a OMC.

A existência de vários sistemas fiscais e a possibilidade de os vários agentes económicos presentes no mercado poderem escolher a localização das suas empresas, com base no sistema fiscal, que consideram ser mais atrativo para alcançar a eficiência económica e a maximização dos seus lucros pode levar a situações de planeamento fiscal abusivo e instigar a concorrência fiscal prejudicial.

O combate à concorrência fiscal prejudicial pela União Europeia faz-se não apenas pela via normativa e administrativa, como também ao nível da concertação de políticas, sendo de destacar o Código da Conduta, do Plano de Ação para uma tributação mais justa e eficiente das sociedades e o Projeto BEPS.

A OCDE também tem desempenhado um papel fundamental no combate à concorrência fiscal prejudicial, contribuindo de forma significativa para que alguns Estados procedessem a alterações profundas nos seus sistemas fiscais, de forma a combater as práticas fiscais prejudiciais. O Relatório *“Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue”*, determinou um conjunto de

princípios orientadores para o tratamento dos regimes fiscais preferenciais, que se veio a demonstrar constitutivo de direito em determinados Estados, que adotaram as recomendações e os princípios previstos no relatório.

O combate à concorrência fiscal prejudicial não pode ser apenas um esforço realizado por instituições internacionais como a Comissão Europeia ou por organizações internacionais como a OCDE. É necessário um esforço por parte dos Estados na eliminação da concorrência fiscal prejudicial, através da adoção de medidas mais claras e transparentes. Apesar do caráter não vinculativo dos instrumentos de combate à concorrência fiscal, os Estados têm seguido os princípios e as orientações da Comissão e da OCDE o que tem permitido obter avanços no combate à concorrência fiscal prejudicial.

O regime dos Auxílios de Estado constitui um instrumento jurídico eficaz no combate à concorrência fiscal prejudicial e às práticas fiscais prejudiciais, que impedem o bom funcionamento do mercado interno e que violam as disposições do direito da concorrência. Apesar de ser um método eficaz o mesmo não é suficiente, necessitando de outros instrumentos que incentivem à eliminação das condutas prejudiciais à concorrência, à adoção de boas condutas de governação e, de cooperação fiscal mútua por parte dos Estados e que potenciem a troca de informações entre Estados, que promovam a cooperação administrativa e a transparência fiscal.

A evolução da economia global e o crescimento significativo do comércio provocaram profundas alterações no comércio internacional e nos mercados. Atualmente as empresas já não se encontram localizadas apenas numa determinada área geográfica, elas ultrapassaram os limites da soberania estadual e encontram-se presentes em vários Estados.

A presença de uma empresa em vários Estados implica que a mesma se encontre sujeita ao regime jurídico vigente no ordenamento jurídico em que esta se encontra. Esta realidade permite a ocorrência de situações indesejáveis como a dupla tributação de rendimentos ou a não tributação de transações conexas com vários espaços fiscais, consoante os fatores de conexão, que forem relevantes nos vários ordenamentos jurídicos e a forma como as transações são efetuadas.

As empresas multinacionais tendem a realizar transações ou prestações de serviços entre as empresas que integram o mesmo agente económico, fixando para o efeito preços de transferência. As transações de bens ou a prestação de serviços entre empresas que se encontram especialmente relacionadas, caracterizam-se pelo preço não ser determinado de acordo com os preços praticados no mercado, existindo desta forma a possibilidade de os preços praticados entre as empresas, que se encontrem numa situação de relação especial serem diferentes daqueles, que seriam praticados caso estivéssemos perante empresas independentes.

A OCDE teve um papel fundamental na determinação do conceito de Preços de Transferência, ao publicar as Diretrizes sobre os Preços de Transferência para Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais e ao consagrar no artigo 9º o Princípio de Plena Concorrência para orientar, determinar e corrigir caso seja necessário os preços de transferência. De acordo com o Princípio de Plena Concorrência o preço praticado nas transações comerciais e nas relações financeiras entre empresas, que se encontram especialmente relacionadas deve ser o mesmo preço, que seria praticado entre empresas independentes em transações e circunstâncias comparáveis.

Nos casos em que os preços de transferência efetuados entre empresas especialmente relacionadas, não refletem os mecanismos de mercado nem o princípio de plena concorrência, podemos estar perante situações em que há uma distorção das receitas fiscais obtidas pelos Estados, onde essas empresas se encontram localizadas ou uma distorção do montante do imposto devido por estas empresas. Desta forma, os países membros da OCDE acordaram que os lucros das entidades especialmente relacionadas podem ser ajustados, caso seja necessário para corrigir as distorções e assegurar o cumprimento do princípio de plena concorrência.

No regime dos preços de transferência não é relevante saber se a situação declarada pelo sujeito corresponde ou não à realidade, o que realmente importa é quantificar a parte do lucro global de uma operação ou de um conjunto de operações, que deve ser imputada à atividade realizada em cada país, determinando-se assim o montante do imposto a cobrar por cada Estado interessado. Porém, a aplicação dos métodos tradicionais baseados na transação é uma tarefa cada vez mais complexa, dispendiosa e de difícil concretização.

Esta crescente dificuldade resulta muitas vezes da falta de transações comparáveis entre empresas independentes, realidade que está muitas vezes associada à existência de monopólios e oligopólios no mercado, devido ao facto de cada vez mais as transações entre empresas se efetuarem sob sigilo, dificultando o trabalho da Administração Tributária e da própria concorrência, devido à especialização e especificidade dos bens transacionados ou dos serviços prestados pelas empresas presentes no mercado e de uma parte das transações entre empresas, versar sobre bens incorpóreos, cuja avaliação se torna muito difícil.

A aplicação deste princípio pode revelar-se muito difícil no caso de estarmos perante transações de bens incorpóreos no quadro de operações vinculadas. O carácter particular e a complexidade das transações possibilita, que por vezes não existam transações comparáveis entre entidades independentes, porque a empresa só cede os referidos elementos alvos de escrutínio ou presta serviços a empresas do grupo, não existindo em muitos casos mais empresas no mercado a transacionar elementos semelhantes o que impede uma determinação e quantificação fiável e rigorosa das diferenças, que afetam de forma substancial o valor das transações ou das margens de lucro alvo de comparação.

No quadro das empresas que se encontram especialmente relacionadas, as transações entre este tipo de empresas ocorrem, não raras vezes, sob relações de influência e dependência. É no âmbito destas relações que as empresas ou grupos societários, que se encontram numa relação muito particular, que o mecanismo de fixação de preços de transferência é utilizado como forma de erosão da matéria coletável e transferência de lucros – *“Base Erosion and Profit Shifting”*.

A erosão da base tributável decorre da transferência de lucros pelos grupos societários para países ou territórios com regimes de tributação mais reduzidos⁴⁰⁴. Esta erosão da base tributável e a possibilidade de transferir os lucros para outros Estados, está muitas vezes relacionada com as lacunas existentes nos ordenamentos jurídicos, que permitem a verificação de situações

⁴⁰⁴ Cfr. SILVA, Suzana, *et. al.*, *Os Benefícios da Harmonização Fiscal e os Respetivos Riscos face ao Atual Modelo de Desenvolvimento Económico*, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014, p. 8.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

de dupla não tributação de rendimentos de pessoas jurídicas (*país de origem e no país de residência*) ou de situações de tributação inferior à tributação ordinária,

A problemática dos Preços de Transferência, no entanto, não se coloca apenas ao nível das transações internacionais, verificando-se também nas transações de preços de transferência entre entidades relacionadas, que operam no mesmo país e que se encontram sujeitas ao mesmo regime fiscal.

A incerteza e a insegurança jurídica do sujeito passivo relativamente aos métodos de determinação dos preços de transferência pode ser culmatada, através da celebração de acordos prévios sobre preços de transferência. Os acordos prévios sobre preços de transferência determinam, previamente às operações vinculadas um conjunto de critérios para a determinação dos preços de transferência aplicáveis às transações, durante um período de tempo previamente definido.

A celebração de acordos prévios sobre os preços de transferência entre a Administração Tributária e o sujeito passivo permitem a resolução de divergências relativas à fixação de preços de transferência, de acordo com o princípio de plena concorrência e a eliminação da dupla tributação nos casos em que os acordos são bilaterais ou multilaterais. A celebração destes acordos permite salvaguardar não apenas os direitos dos agentes económicos, como também os direitos de tributação das autoridades fiscais dos Estados que se encontram relacionados com a empresa multinacional.

Os Acordos Prévios sobre os Preços de Transferência constituem, relativamente aos mecanismos administrativos, judiciais e convencionais, tradicionalmente utilizados, uma forma de resolução prévia de questões relacionadas com os preços de transferência.

A celebração de acordos fiscais entre a Administração Tributária e o contribuinte são perfeitamente legais, no entanto, estes tornam-se ilegais quando as empresas utilizam determinadas metodologias, independentemente do seu grau de complexidade, que estabeleçam preços de transferência sem justificação económica, que conduzam à deslocação indevida de lucros para outro Estado com o objetivo de reduzir o valor do imposto a liquidar.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

A celebração de acordos prévios sobre preços de transferência conferem ao agente económico uma autentica vantagem seletiva, colocando-o numa situação económica mais favorável do que as empresas que se encontram numa situação comparável, sem que os custos daí resultantes para a coletividade se justifiquem, se o acordo for imputável ao Estado e se implicar a diminuição ou a não arrecadação de receitas fiscais.

Devido ao facto de o acordo fiscal ser celebrado entre a Administração Tributária e o sujeito passivo, estamos perante um comportamento imputável ao Estado, constituindo a concessão de uma vantagem fiscal, um Auxílio de Estado incompatível com o mercado interno, que viola a concorrência fiscal institucional, visto a Administração Tributária conferir um regime tributário mais favorável ao agente económico, que vai provocar uma erosão na base tributária de outro Estado-Membro e viola a concorrência intempresarial ao colocar a empresa numa situação económica muito mais favorável, face às demais empresas concorrentes no mercado, que não existiria caso não tivesse sido concedido o auxílio de Estado.

Desta forma, podemos concluir que a celebração de acordos fiscais prévios sobre preços de transferência entre a Administração Tributária e o contribuinte constitui uma forma dissimulada de concessão de Auxílios de Estado.

A Comissão Europeia tem vindo a realizar um trabalho louvável na avaliação dos acordos fiscais prévios, no entanto, ainda há um longo caminho a percorrer no combate à concorrência fiscal prejudicial e à concessão de Auxílios de Estado, não só incompatíveis com o Mercado Interno, mas também auxílios ilegais, através de meios dissimulados, como acontece com a celebração de acordos prévios sobre preços de transferência.

Apesar da aceitação generalizada por parte dos Estados, das disposições normativas emitidas por instituições internacionais como a Comissão Europeia e organizações internacionais como a OCDE, o carácter não vinculativo das mesmas acaba por não condicionar os Estados na adoção de medidas prejudiciais da concorrência.

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

A decisão de incompatibilidade ou ilegalidade de um Auxílio de Estado visa apenas o restabelecimento da situação existente antes da concessão da ajuda estatal, de modo a que o beneficiário da ajuda perca a vantagem adquirida sobre os outros concorrentes presentes no mercado. Nestes termos, a jurisprudência tem sido unânime ao afirmar, que a restituição de uma situação de ilegalidade, através da recuperação de um auxílio prestado, não se configura como uma sanção⁴⁰⁵.

Face à falta de poderes executivos por parte da Comissão, a recuperação do Auxílio pertence ao Estado, que deve proceder à sua recuperação de forma imediata e antes do prazo geral de 10 anos, consagrado no Regulamento (UE) 2015/1589, de modo assegurar a recuperação efetiva do auxílio. Este caráter não sancionatório direcionado aos Estados, acaba por passar uma ideia de impunidade das empresas, face à concessão de ajudas estatais, que as deixam numa posição muito mais vantajosa que as demais empresas ou sectores presentes no mercado e por vezes com efeitos devastadores para as empresas concorrentes consideradas eficientes à data da concessão da ajuda, que acabam por ser eliminadas do mercado.

A harmonização dos sistemas fiscais dos Estados-Membros e a transparência das medidas fiscais aplicadas pelos mesmos é assim essencial impedir a concorrência fiscal prejudicial e as práticas fiscais abusivas, pelos menos dentro do Mercado Interno.

⁴⁰⁵ Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça (Sexta Secção), de 17 de junho de 1999, proc. n.º C-75/97, *Reino da Bélgica v. Comissão das Comunidades Europeias*, p. 64 e 65.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, Lígia C. *Auxílios de Estado para um desenvolvimento sustentável*, in TEIXEIRA, Glória, *III Congresso de Direito Fiscal*, Porto, Vida Económica, 2013, pp. 313 – 322;

ALMEIDA, João, N., *Conteúdo e limites da análise económica no controlo da compatibilidade dos auxílios de Estado com o mercado interno*, in *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. LIV, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2011, pp.219 – 263;

ALVES, Dora R., *Os poderes de investigação e sanção da Comissão Europeia no âmbito do Direito da Concorrência*, Universidade de Vigo, 2015;

ALVES, José M. C., *Lições de Direito Comunitário da Concorrência*, Coimbra, Coimbra Editora, 1989;

AMARAL, Karina A., *O combate à concorrência fiscal através do Código de Conduta no domínio da fiscalidade das empresas: o caso português*, in *Revista de Estudios Europeus*, n.º 64, janeiro/junho, 2014, pp.127 – 142;

AMARAL, Karina A., *O papel da soft law perante a concorrência fiscal internacional: o código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas*, in *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, Vol. 46, n.º 124, janeiro/junho, 2016, pp. 65 – 91;

ANTUNES, José E., *Os grupos de sociedades: Estrutura e organização jurídica da empresa pluris-societária*, 2.ª Ed., Coimbra, Almedina, 2002;

BARROS, Duarte, *Considerações Económico Tributárias*, in FDUP (CIJE), BARROS, Duarte, e TEIXEIRA, Glória, *Preços de Transferência e o Caso Português*, Porto, Vida Económica, 2006;

BOBBY, Christopher, *A Method inside the Madness: Understanding the European Union State Aid and Taxation Rulings*, in *Chicago Journal of International Law*, Vol. 18, n.º 1, Article 5, 2017, pp. 186 – 215;

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

BOYER, Robert e DRACHE, Daniel., *State Against Markets, the limits of globalization*, Routledge, London, 1996;

BREIA, Ana C. G., *Novas regras em matéria de acordos prévios sobre preços de transferência em Portugal: uma alternativa a considerar?* in *Fiscalidade*, maio, 2009, p. 59 – 61;

CADETE, Eduardo M., *Concorrência e Serviços de Interesse Económico Geral*, 1.ª Ed., Principia, maio, 2005;

CÂMARA, Francisco S., *A Avaliação Indireta da Matéria Coletável e os Preços de Transferência na LGT*, Lisboa, 1999, Documento disponível em: <https://www.mlgts.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/374.pdf>

CÂMARA, Francisco S., e SANTIAGO, Bruno, *Análise de alguns aspetos do Regime Doméstico dos Preços de Transferência e a sua Relação com o Direito Fiscal Internacional e o Direito Comunitário*, in FERREIRA, Eduardo P., et. al., *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo Pitta*, Vol. I, Almedina, 2010;

CAMPOS, Diogo, L., *Globalização e Regionalização em Matéria de Impostos*, in *Boletim da Faculdade de Direito Coimbra Editora*, 2003, pp. 11 – 22;

CAMPOS, Diogo L., *Preços de Transferência e Arbitragem*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 67, Vol. III, dezembro, 2007. Consultado a 16 de novembro de 2017, documento disponível em: <https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2007/ano-67-vol-iii-dez-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-precos-de-transferencia-e-arbitragem/>;

CAMPOS, João M. C., e CAMPOS, João L. C., *Manual de Direito Europeu: O sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económico da União Europeia*, 6.ª Ed., Coimbra Editora, 2010;

CAMPOS, João M. et. al., *Manual de Direito Europeu: O sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económico da União Europeia*, 7.ª Ed., Coimbra Editora, 2014;

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

CAMPOS, Manuel A. F., *O Controlo da Concessão de Ajudas Públicas na União Europeia e na Organização Mundial do Comércio – Fundamentos, Regimes e Resolução de Desconformidades*, Tese de Doutoramento, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2011;

CAMPOS, Manuel A. F., *Fundamentos Económicos da Concessão de ajudas Públicas no Mercado Nacional*, in *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. LVII, Separata “Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes”, Universidade de Coimbra Faculdade de Direito, 2014;

CARVALHO, Maria M., *et. al.*, *A transferência da sede societária no espaço da União Europeia*, Coimbra, Almedina, 2016;

CATARINO, João R., *Globalização e Competitividade Fiscal Internacional Limites e Proposições*, in *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, julho/dezembro, 2011, pp. 181 – 195;

CUNHA, Patrícia S., *Auxílios de Estado Fiscais e Princípio da Não Discriminação Fiscal*, *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor João Lumbrales*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 2000, pp. 885 – 929;

DUNNING, John H., e LUNDAN, Sarianna M., *Multinational Enterprises and the Global Economy*, 2.ª Ed, Edward Elgar, 2008;

ENGLISCH, Joachim, *EU State Aid Rules Applied to Indirect Tax Measures*, in *EC Tax Review*, Holanda, Kluwer Law International BV, Vol. 22 (1), janeiro, 2013, pp. 9 – 18;

ESTEVES, Mariana M., *Violação das Regras Europeias da Concorrência pelos Estados Membros – A questão dos Auxílios de Estado sob a forma Fiscal*, Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa, Porto, 2015;

EZCURRA, Marta V., *El control de Ayudas de Estado y la Competencia Fiscal Desleal*, *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2007, Instituto de Estudios Fiscales, Capítulo 44, 2007, pp. 2053 – 2054;

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

EZCURRA, Marta V., *Competencia Fiscal Lesiva y Ayudas de Estado*, in YURRITA, Miguel A. C., *et. al., La Internacionalización de las Inversiones. Tratamiento Fiscal en España y en la Unión Europea*, Bosh, 2009, p. 809 – 851;

EZCURRA, Marta V., *El Control de Ayudas de Estado como limite a la Competencia Fiscal*, in PRIETO, Jesús R., *et. al., Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2014, pp. 307 – 320;

FERRO, Miguel S., *A Definição de Mercados Relevantes no Direito Europeu e Português da Concorrência*, Coimbra, Almedina, 2015;

FIGUEIREDO, Guilherme, *Preços de transferência e ativos incorpóreos: que futuro para Portugal?*, in DITHEMER, Clara., *et. al., Preços de Transferência – Casos Prático*, Porto, Vida Económica, 2006;

FONTE, Mário A. B., *Política da Concorrência em Portugal*, Tese de Mestrado, Faculdade de Economia da Universidade do Porto, 2012;

GIVATI, Yehonatan, *Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings*, Cambridge, Discussion Paper n. 30, Harvard Law School, 2009, pp.1 – 36;

GORJÃO-HENRIQUES, Miguel, *Direito da União - História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 6.ª Ed., Almedina, 2010;

GUIJO, Leopoldo G., *Las Ayudas de Estado en la Unión Europea: Concepto, Requisitos e Implicaciones*, in *Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela “Dereito”*, Vol. 21, n.º2, 2012, pp. 97 – 127;

HELMINEN, Marjaana, *EU Tax Law – Direct Taxation*, 4.ª Ed, Amesterdão, IBFD, 2015;

ISMER, Roland, e PIOTROWSKI, Sophia, *The Selectivity of Tax Measures: A Tale of Two Consistencies*, in *Intertax*, Vol. 43, n.º 10, *Kluwer Law International*, 2015, pp. 559 – 570;

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

LANG, Michael *et. al.*, *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 4.^a Ed., Viena, Spiramus, 2016;

LUJA, Raymond, H. C., *(Re)shaping Fiscal State Aid: Selected Recent Cases and Their Impact*, in *Intertax*, Vol. 40, n.º 2, Holanda, Kluwer Law International BV, 2012, pp. 120 – 131;

LOUREIRO, Cristina O. L. F., *Relatório de Atividade Profissional - Os Auxílios de Estado no Domínio do Direito Europeu da Concorrência: O Controlo da Comissão e a Atuação dos Tribunais Nacionais*, in Tese de Mestrado, Escola de Direito da Universidade do Minho, abril, 2016;

MACHADO, Diana S., *A utilização dos Preços de Transferência pelas Empresas Multinacionais como Mecanismo de Evasão Fiscal*, Tese de Mestrado, Universidade do Minho, Escola de Direito, Braga, 2016;

MACHADO, Jónatas E. M., *Direito da União Europeia*, 1.^a Ed., Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, outubro, 2010;

MADURA, Jeff, *International Financial Management*, 11.^a Ed, South-Western, 2011;

MARCELINO, Carla, *Auxílios de Estado - introdução ao conceito à luz do artigo 107º do TFUE e do atual contexto europeu*, in *Revista Eletrónica de Direito Público*, Vol. 3, n.º 2, novembro, 2006, pp. 135 – 159;

MARTINS, Alexandra C., *O Regime dos Preços de Transferência e o IVA*, Coimbra, Almedina, 2009;

MARTINS, António, *A Tributação e os Preços de Transferência: Estudo do caso de aplicação do método da margem líquida das operações*, in *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. LVIII, Universidade de Coimbra - Faculdade de Direito, 2015, pp. 1 – 64;

MARTINS, Manuel, *Auxílios de Estado no Direito Comunitário*, 1.^a Ed., Principia, 2002;

MASSON, Antoine, e NIHOUL, Paul, *Direito da União Europeia – Direito Institucional e Direito Material: Teoria, exercícios e elementos metodológicos*, Lisboa, Edições Piaget, 2012;

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

MATOS, Patrícia, *et. al.*, *Os Acordos Prévios de Preços de Transferência: uma Ferramenta de Modernização do Enquadramento Tributário*, in GAMA, João T., *Cadernos Preços de Transferência*, Coimbra, Almedina, 2013;

MAURÍCIO, Maria J. C., *Transfer pricing and the arm's length principle in the European Union law and domestic law*, Universidade do Minho, 2013;

MESQUITA, Maria M. C., *O Regime Comunitário dos Auxílios de Estado e as suas implicações em sede de Benefícios Fiscais*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 158, outubro/dezembro, 1987, pp. 19 – 25;

MONIZ, Carlos B., *Auxílios públicos às Empresas na CEE – Reflexos na Caracterização do Sistema Económico Português*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, n.º 47, Lisboa, 1987, pp. 27 – 60;

MORAIS, Rui D., *Preços de Transferência: O sistema fiscal no fio da navalha*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II, n.º 1, março, 2009, pp. 135 – 160;

MURTEIRA, Mário, *Economia do Mercado Global – Ensaio sobre condicionantes mega e macro das estratégias empresariais*, Editorial Presença, Lisboa, 1997;

NABAIS, José C., *Direito Fiscal*, 5.ª Ed., Almedina, 2009;

OCDE (1995), *OCDE Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 1995*, OCDE Publishing, 1995;

OCDE (2013), *Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*, OECD, Publishing;

OCDE (2014), *Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucro*, OECD, Publishing;

OCDE (2017), *OCDE Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OCDE Publishing, 2017;

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

PALMA, CLOTILDE C., *A Introdução dos Acordos Prévios de Preços de Transferência na Legislação Fiscal Portuguesa*, in *Fiscalidade*, outubro, 2008, pp. 51 – 54;

PALMA, Clotilde C., *O Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas e a Boa Governança Fiscal*, in *Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC*, Vol. 30, n.º 2, julho/dezembro, 2010, p.211 – 225;

PEREIRA, Liliana, I. S., *As medidas fiscais seletivas e o regime dos auxílios de estado na União Europeia - Seletividade regional e capacidade fiscal dos entes infra-estatais no "caso Açores"*, Vol.2, Almedina, 2013, pp. 27 – 63;

PEREIRA, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004;

PEREIRA, Paula R., *Acordos Prévios sobre Preços de Transferência - Alguns comentários ao projeto da portaria*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, n.º 2, 2008, pp. 321 – 325;

PESTANA, Davide, *Os Preços de Transferência aplicáveis às Operações Intragrupo*, Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, 2016;

PINTO, Carlo, *Tax Competition and EU Law*, University of Amsterdam, 2002;

PIRES, Joaquim A. R., *Os Preços de Transferência*, Porto, Vida Económica, 2006;

QUIGLEY, Conor, *European State Aid Law and Policy*, 2.ª Ed., Oxford, Hart Publishing, 2009;

RIBEIRO, João S., *Tributação presuntiva do rendimento: um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Coimbra, Almedina, 2010;

RIBEIRO, João S., *Implicações fiscais das disposições do TFUE relativas aos Auxílios de Estado*,

RODRIGUES, Carlos A., *A Tributação das Empresas Associadas - Das Soluções do MCOCDE às Novas Propostas da EU*, Universidade de Santiago de Compostela, Faculdade de Direito, Centro de Investigação Jurídico Económica, 2010;

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

ROMANO, Carlo, *Advance Tax Rulings and Principles of Law – Towards a European Tax Rulings System*, Amesterdão, International Bureau of Fiscal Documentation, Vol. 4, 2002;

ROSADO, Paula R., *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Atuação Comunitária*, Almedina, 2004;

ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo, *Prohibited selectivity of business tax measures and tax policy*, ERA Forum, 2011, pp. 205 – 218;

SANTOS, António C., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003;

SANTOS, António C., *Constrangimentos internacionais ao recurso a medidas fiscais para melhorar a competitividade*, in *Fisco*, n.º 109/110, Ano XIV, setembro, 2003, pp. 35 – 45;

SANTOS, António C., *Aides d'état, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union Européenne: Les centres d'affaires comme cibles*, in *Revue Internationale de Droit Économique*, De Boeck Supérieur, 2004, pp. 9 – 45;

SANTOS, António C., *Novos rumos da tributação das empresas na União Europeia*, in *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, agosto, 2005, pp. 21;

SANTOS, António C., *A concorrência Fiscal e Competitividade: A Never Ending Story*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, julho/novembro, 2009, pp. 6 – 27;

SANTOS, António C., *Crise Financeira e Auxílios de Estado – Risco Sistémico ou Risco Moral?*, in *Revista de Concorrência e Regulação*, Ano 1, N.º3, julho/setembro, 2010, pp. 209 – 234;

SANTOS, António C., *A reforma do IRC: do processo de decisão política à revisão do Código*, Porto, Vida Económica, 2014, pp. 17 – 60;

SANTOS, António C., *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 1, 2015, pp. 179 – 216;

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

SANTOS, António C., *et. al.*, *Direito Económico*, Coimbra, Almedina, 2002.

SANTOS, António C., *et. al.*, *Jurisprudência sobre auxílios de Estado, Jurisprudência Portuguesa do Direito da Concorrência*, Capítulo 6. Consultado a 28 de outubro de 2017, documento disponível em: https://www.cideeff.pt/xms/files/04_PUBLICATIONS/Working_Papers/Grupo_III/Jurisprudencia_sobre_auxilios_de_Estado.pdf

SANTOS, António C., *et. al.*, *Preços de Transferência - Principais Problemas da Legislação Fiscal Nacional*, in *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 66, Ano VI, setembro, 2005, pp. 18 – 25

SANTOS, António C., e PALMA, Clotilde C., *A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial*, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 395, 1999, pp. 9 – 36;

SCHÖN, Wolfgang, *Taxation and State Aid Law in the European Union*, *Common Market Law Review*, n.º 36, Holanda, *Kluwer Law International*, 1999, pp. 911 – 936;

SILVA, Suzana, *et. al.*, *Os Benefícios da Harmonização Fiscal e os Respetivos Riscos face ao Atual Modelo de Desenvolvimento Económico*, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014;

SPORKEN, Eduard, e CATTEL, Yves, *Investigation by European Commission into Transfer Pricing Underlying Certain Tax Rulings in the European Union*, in *Transfer Pricing Journal*, maio/junho, 2015, pp. 131 – 140;

TEIXEIRA, Glória, *Introdução – Preços de Transferência – Desenvolvimentos recentes*, in DITHEMER, Clara., *et. al.*, *Preços de Transferência – Casos Práticos*, Porto, Vida Económica, 2006;

TERRA, Ben J. M., e WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, 4.^a Ed., Kluwer Deventer, 2005;

TERRA, Ben, *Value Added Tax and State Aid Law in the EU*, in *Intertax*, Vol. 40, n.º 2, *Kluwer Law International*, 2012, pp. 101 – 111;

TOMAZ, Filipa, *O conceito de relações especiais*, in FDUP (CIJE), BARROS, Duarte, e TEIXEIRA, Glória, *Preços de Transferência e o Caso Português*, Porto, Vida Económica, 2006;

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA
DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

VELDE, Elly V. D., *"Tax Rulings" in the EU Member States, Policy Department A: Economic and Scientific Policy*, Parlamento Europeu, 2015.

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.^a Ed., Coimbra, Almedina, 2007;

WITTENDORFF, Jens, *The Arm's Length Principle and Fair Value: Identical Twins or Just Close Relatives?*, in *Tax Notes International*, abril, 2011, pp. 223 – 249;

JURISPRUDÊNCIA:

Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de junho de 1958, proc. n.º C-12/57, *Syndicat de la Sidérurgie du Centre-Midi e High Authority of the European Coal and Steel Community v. Alta Autoridade da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço*;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 23 de novembro de 1961, proc. n.º C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg, v. Alta Autoridade da Comunidade do Carvão e do Aço*;

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 21 de fevereiro de 1973, proc. n.º C-6/72, *Europemballage Corporation, e Continental Can Company Inc. v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de dezembro de 1973, proc. n.º 120/73, *Gebr. Lorenz, GmbH v. República Federal da Alemanha*;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 2 de julho de 1974, proc. n.º C-173/73, *Governo da República Italiana v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 22 de março de 1977, proc. n.º 78/76, *Steinike & Weinlig, de Hamburgo v. República Federal da Alemanha*;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 25 de outubro de 1977, proc. n.º C-26/76, *Metro SB-Großmärkte GmbH & Co. KG v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 09 de dezembro de 1977, proc. n.º C-353/75 P, *Tiercé Ladbroke SA v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de fevereiro de 1978, proc. n.º C-27/76, *United Brands Company e United Brands Continentaal BV v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 13 de fevereiro de 1979, proc. n.º 85/76, *Hoffmann-La Roche & Co v. Comissão das Comunidades*;

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 17 de setembro de 1980, proc. n.º C-730/79, *Philip Morris Holland BV v. Comissão das Comunidades Europeias*,

Acórdão do Tribunal de 05 de maio de 1982, proc. n.º 15/81, *Gaston Schul Douane expediteur BV v. Inspecteur der Ivoerrechten en Accijnzen*;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de julho de 1984, proc. n.º C-170/83, *Hydrotherm Gerätebau*;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 30 de janeiro de 1985, proc. n.º C-290/83, *Commission of the European Communities v. French Republic*;

Acórdão do Tribunal de 13 de março de 1985, proc. n.º C-296/82 e C-318/82, *Kingdom of the Netherlands e Leeuwarder Papierwarenfabriek BV v. Comissão das Comunidades Europeias*,

Acórdão do Tribunal de 07 de maio de 1985, proc. n.º 18/84, *Commission of the European Communities v. French Republic*;

Acórdão do Tribunal de 05 de junho de 1986, proc. n.º 103/84, *Comissão das Comunidades Europeias v. República Italiana*;

Acórdão do Tribunal de 16 de junho de 1987, proc. n.º 118/85, *Comissão das Comunidades Europeias v. República Italiana*;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de outubro de 1987, proc. n.º C-248/87, *República Federal da Alemanha v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de 07 de junho de 1988, proc. n.º C-57/86, *República Helénica v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal, de 13 de julho de 1988, proc. n.º -102/87, *República Francesa v. Comissão das Comunidades Europeias*;

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Acórdão do Tribunal de 20 de março de 1990, proc. n.º 21/88, *Du Pont de Nemours Italiana SpA e Unità sanitaria locale n.º 2 de Carrara*;

Acórdão do Tribunal de 21 de março de 1990, proc. n.º 142/87, *Reino da Bélgica v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Sexta secção) de 23 de abril de 1991, proc. n.º C-41/90, *Klaus Höfner et Fritz Eiser v. Macrotron GmbH*;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de julho de 1991, proc. n.º C-49/92P, *Comissão das Comunidades Europeias v. Anic Partecipazioni SpA*;

Acórdão do Tribunal de Primeira Instância (Primeira Secção) de 10 de março de 1992, proc. n.º T-68/89, T-77/89, T-78/89, *Società Italiana Vetro SpA; Fabbrica Pisana SpA e PPG Vernante Pennitalia SpA v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de março de 1993, proc. n.º C-72/91 e C-73/91, *Sloman Neptun Schiffahrts AG e Seebetriebsrat Bodo Ziesemer der Sloman Neptun Schiffahrts AG*;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 30 de novembro de 1993, proc. n.º C-189/91, *Petra Kirsammer-Hack e Nur, han Sida*;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 15 de março de 1994, proc. n.º C-387/92, *Banco de Crédito Industrial SA v. Ayuntamiento de Valencia*;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 09 de agosto de 1994, proc. n.º 44/93, *Namur-Les assurances du Crédit SA v. Office National du Ducroire e o Estado Belga*;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de setembro de 1994, proc. apensos n.º 278/97, 279/92 e 280/92, *Reino de Espanha v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de julho de 1996, proc. n.º C-39/94, *Syndicat français de l'Express international (SFEI) e o. v. La Poste e o.*;

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de setembro de 1996, proc. n.º C-241/94, *República Francesa v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Primeira Instância (Segunda Secção Alargada) de 12 de dezembro de 1996, proc. n.º T-358/94, *Compagnie nationale Air France v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Primeira Instância (Primeira Secção Alargada) de 24 de julho de 1997, proc. n.º T-243/94, *British Steel plc v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Primeira Instância (Primeira Secção Alargada) de 24 de julho de 1997, proc. n.º T-244/94, *Wirtschaftsvereinigung Stahl v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Primeira Instância (Primeira Secção Alargada) de 24 de outubro de 1997, proc. n.º T-239/94, *Association des aciéries européennes indépendantes (EISA) v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Secção) de 07 de maio de 1998, proc. n.º C-52/97, C-53/97 e C-54/97, *Epifanio Viscido, Mauro Scandella e o. Massimiliano Terragnolo e o. v. Ente Poste Italiane*;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção), de 18 de junho de 1998, proc. n.º 35/96, *Comissão das Comunidades Europeias v. República Italiana*;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de julho de 1998, proc. n.º C-341/95, *Gianni Bettati e Safety Hi-Tech Sri*;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 29 de abril de 1999, proc. n.º 342/96, *Reino de Espanha v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Sexta Secção), de 17 de junho de 1999, proc. n.º C-75/97, *Reino da Bélgica v. Comissão das Comunidades Europeias*;

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Acórdão do Tribunal de Justiça de 13 de março de 2001, proc. n.º C-379/98, *PreussenElektra AG e Schleswig AG*;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção) de 8 de novembro de 2001, proc. n.º C-143/99, *Adria-Wien Pipeline, Wietersdorfe & Peggauer Zementwerke e Finanzlandesdirektion Für Kärnten*;

Acórdão do Tribunal Geral de 28 de fevereiro de 2002, proc. n.º T-155/98, *Side v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de maio de 2002, proc. C-482/99, *República Francesa v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Sexta Secção) de 08 de maio de 2003, proc. apensos n.º 328/99 e 399/00, *República Italiana e a SIM 2 Multimedia SpA v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 24 de julho de 2003, proc. n.º C-280/00, *Altmark Trans GmbH, Regierungspräsidium Magdeburg e Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH*;

Acórdão do Tribunal de Primeira Instância (Terceira Secção) de 30 de setembro de 2003, proc. n.º T-203/01, *Manufacture française des pneumatiques Michelin v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 23 de outubro de 2003, proc. n.º T-65/98, *Van der Bergh Foods Ltd v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção) de 07 de janeiro de 2004, proc. apensos n.º C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P e C21/00, *Aalborg Portland E O. v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção) de 03 de março de 2005, proc. n.º C-172/03, *Wolfgang Heiser v. Finanzamt Innsbruck*;

Acórdão do Tribunal de Primeira Instância (Quinta Secção) de 25 de outubro de 2005, proc. n.º 38/02, *Groupe Danone v. Comissão das Comunidades Europeias*;

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção) de 10 de janeiro de 2006, proc. n.º C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze v. Cassa di Risparmio di Cassa di Risparmio di Firenze E O.*;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção) de 23 de março de 2006, proc. n.º C-37/04, *Enirisorse SpA v. Sotacarbo Sp*;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção) de 22 de junho de 2006, proc. apensos n.º C-182/0 e C-217/03, *Reino da Bélgica e Fórum 187 ASBL v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 11 julho de 2006, proc. n.º C-205/03, *Federación Española de Empresas de Tecnología Sanitaria v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 06 de setembro de 2006, proc. n.º C-88/03, *República Portuguesa v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Primeira Instância (Quinta Secção Alargada) de 30 de janeiro de 2007, proc. n.º T-340/03, *France Télécom SA v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 11 de dezembro de 2007, proc. n.º C-280/06, *Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato v. Ente Tabacchi Italiani E O.*;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 01 julho de 2008, proc. n.º C-49/07, *Motosykletistiki Omospondia Ellados NPID v. Elliniko Dimosio*;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção), de 22 dezembro de 2008, proc. n.º C-487/06 P, *British Aggregates Association v. Comissão das Comunidades Europeias*;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção) de 30 de abril de 2009, proc. n.º C-494/06 P, *Comissão das Comunidades Europeias v. República Italiana*;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 17 de novembro de 2009, proc. n.º C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri v. Regione Sardegna*;

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA
DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Acórdão do Tribunal de Justiça de 08 de setembro de 2011, proc. n.º C-78/08 a C-80/08, *Ministero dell'Economia e delle Finanze Agenzia delle Entrate v. Paint Graphos Soc.; Adige Carni Soc. v. Agenzia delle Entrate, Ministero dell'Economia e delle Finanze e Ministero delle Finanze v. Michele Franchetto*;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 15 de novembro de 2011, proc. apensos n.º C-106/09 P e C-107/09 P, *Comissão Europeia v. Governo de Gibraltar e o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte*;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção), de 18 de julho de 2013, proc. n.º C-6/12, P Oy.;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Sétima Secção), de 09 de outubro de 2014, proc. n.º C-522/13, *Ministerio de Defensa, Navantia SA v. Concello de Ferrol*;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção) de 14 de janeiro de 2015, proc. n.º C-518/13, *The Queen v. Parking Adjudicator*;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 21 de dezembro de 2016, proc. n.º C-524/14 P, *Comissão Europeia v. Hansestadt Lübeck*;

Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 27 de junho de 2017, proc. n.º C-74/16, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania v. Ayuntamiento de Getafe*;

COMUNICAÇÕES, CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES DA COMISSÃO EUROPEIA:

Clarificação das recomendações da Comissão em matéria de aplicação das regras de concorrência aos projectos de novas infra-estruturas de transporte, de 30 de setembro de 1997, Jornal Oficial n.º C 298/5, p. 0005-0009;

Comunicação da Comissão Europeia: Enquadramento comunitário dos auxílios estatais no sector dos veículos automóveis, de 15 de setembro de 1997, Jornal Oficial n.º C 279/1, p.0001-0008;

Comunicação da Comissão relativa à definição de mercado relevante para efeitos do Direito Comunitário da Concorrência, de 09 de dezembro de 1997, Jornal Oficial n.º C 372, p.0005-0013;

Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas, de 10 de dezembro de 1998, Jornal Oficial n.º C 384, p. 0003 – 0009;

Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social, para um mercado interno sem obstáculos fiscais – Estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria coletável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas atividades a nível da EU, Bruxelas, 23.10.2001, COM (2001) 582 Final;

Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, relativa às atividades do Fórum Conjunto da EU sobre Preços de Transferência no domínio da prevenção de litígios e às Diretrizes para os Acordos Prévi­os em matéria de Preços de Transferência na EU, Bruxelas, 26.02.2007, COM (2007) 71 Final;

Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, para promover a boa governação em questões fiscais, Bruxelas, 28.04.2009 (COM 2009) 201 Final;

Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, relativa aos trabalhos efetuados pelo Fórum Conjunto da EU sobre Preços de Transferência entre março de 2007 e março de 2009 e a uma proposta de Código de Conduta revisto

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

para a efetiva implementação da Convenção de Arbitragem (90/436/CEE de 23 de julho de 1990), Bruxelas, 14.09.2009 COM (2009) 472 Final;

Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, sobre os trabalhos efetuados pelo Fórum Conjunto da EU em matéria de preços de Transferência entre abril de 2009 e junho de 2010 e propostas conexas 1. Diretrizes sobre os serviços intragrupo de baixo valor acrescentado e 2 Abordagens possíveis dos casos triangulares não-EU, Bruxelas, 25.01.2011, COM (2011) 16 Final;

Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões – Modernização da política da UE no domínio dos auxílios estatais, Bruxelas, 08.05.2012 COM (2012) 209 Final;

Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, sobre os trabalhos efetuados pelo Fórum Conjunto da EU em matéria de preços de transferência entre julho de 2010 e junho de 2012 e propostas conexas: 1. relatório sobre pequenas e médias empresas e os preços de transferência e 2. o relatório sobre os Acordos de partilha de custos relativos a serviços que não geram bens incorpóreos, Bruxelas, 19.09.2012, COM (2012) 516 Final;

Comunicação da Comissão Europeia ao Parlamento Europeu e ao Conselho, Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais, Bruxelas 06.12.2012 COM (2012) 722 Final;

Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, sobre os trabalhos efetuados pelo Fórum Conjunto da EU em matéria de Preços de Transferência entre julho de 2012 e janeiro de 2014, Bruxelas, 04.06.2014, COM (2014) 315 Final;

Comunicação da Comissão Europeia ao Parlamento Europeu e ao Conselho, sobre a transparência fiscal para combater a evasão e a elisão fiscais, Bruxelas, 18.03.2015 COM (2015) 136 Final

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.o, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, Jornal Oficial n.º C 262/15, de 19.07.2016, p.0001-0002;

Conclusões do Conselho de 9 de março de 1998 relativas à criação do Grupo do Código de Conduta, Jornal Oficial n.º C 009 de 1 de abril de 1998, p. 0001 – 0002;

Conclusões do Advogado-Geral M. Poiares Maduro, apresentadas a 12 de janeiro de 2006, sobre o proc. n.º C-237/04, *Enirisorse SpA v. Società Tecnologie Avanzate Carbone SpA*;

Conclusões do Advogado-Geral Nils Wahl, apresentadas a 15 de setembro de 2016, sobre o proc. n.º C-524/14 P, *Comissão Europeia v. Hansestadt Lübeck*;

Relatório sobre a Implementação da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas, Comissão das Comunidades Europeias, Bruxelas, 09.02.2004, C (2004) 434;

REGULAMENTOS E RESOLUÇÕES:

Regulamento (CE) n.º 994/94 de 07 de maio de 1998, relativo à aplicação dos artigos 92º e 93º do Tratado que institui a Comunidade Europeia a determinadas categorias de auxílios estatais horizontais;

Regulamento (CE) n.º 69/2001 de 12 de janeiro de 2001, relativo à aplicação dos artigos 87º e 88º do Tratado CE aos auxílios de *minimis*;

Regulamento (CE) n.º 1/2003 do Conselho de 16 de dezembro de 2002 relativo à execução das regras de concorrência estabelecidas nos artigos 81º e 82º do Tratado, Jornal Oficial das Comunidades Europeias L 1, de 04.1.2003, p.0001-0025;

Regulamento (CE) n.º 1998/2006 de 15 de dezembro de 2006, relativo à aplicação dos artigos 87º e 88º do Tratado aos auxílios de *minimis*;

ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA FORMA DISSIMULADA DE ATRIBUIÇÃO DE AUXÍLIOS DE ESTADO?

Regulamento (EU) 2015/1589 de 13 de julho de 2015, que estabelece as regras de execução do artigo 108º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia;

Resolução do Conselho e dos representantes dos governos dos Estados-Membros, Reunidos no Conselho de 1 de dezembro de 1997 relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas, Jornal Oficial n.º C 002 de 06 de janeiro de 1998, p.02-05;

CONVENÇÕES, DECISÕES E DIRETIVAS:

Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas, Jornal Oficial n.º L 225 de 20 de agosto de 1990, p.0010-0024;

Decisão (UE) 2016/2326 da Comissão de 21 de outubro de 2015, relativa ao auxílio estatal SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) concedido pelo Luxemburgo à Fiat;

Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos;

Diretiva 2014/107/EU do Conselho de 09 de dezembro de 2014, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade;

Diretiva (EU) 2015/2376 de 8 de dezembro de 2015, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade;

Diretiva (UE) 2016/881 do Conselho, de 25 de maio de 2016, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade;

ENDEREÇOS ELETRÓNICOS:

http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/rapportaidescfiscales_pt.pdf;

http://ec.europa.eu/dgs/competition/index_pt.htm.

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-663_en.htm.

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_pt.htm

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_pt.htm.

http://www.concorrenca.pt/vPT/Sistemas_da_Concorrenca/Sistema_Europeu_da_Concorrenca/Rede_Europeia_da_Concorrenca_ECN/Paginas/Rede-Europeia-da-Concorrenca-ECN.aspx

<https://www.investopedia.com/terms/c/crowdingouteffect.asp>

<http://www.lefigaro.fr/assets/pdf/Rapport%20Fouquet.pdf>

http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/pt/FTU_5.11.2.pdf.

http://www.sgfc-law.pt/xms/files/Newsletters/2010/Newsletter2_09_2010.pdf,